الدكتور
طارق الساطي
مستشار ديوان المحاسبة
في الامارات العربية المتحدة
الاستاذ في كلية التجارة والاقتصاد
بجامعة دمشق وعميدها سابقا

الرقابة المالية الخارجية العليا
« رقابة ديوان المحاسبة »

« محاضرات ألقيت على الدارسين في الدورة التدريبية التي أقامها ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة لموظفيه الفنيين »

١٩٨١ — ١٩٨٢

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

ان موضوع " الرقابة المالية الخارجية العليا " او ماننطلق عليه في بلدنا الامارات العربية المتحدة / رقابة ديوان المحاسبة / ، يعتبر في مقدمة الموضوعات التي يركز علم " الادارة المالية للدولة " اهتمامه الكبير عليها . وذلك نتيجة لاتساع نشاط الدولة من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية وازدياد اعبائها ونفقاتها ازديادا هائلا . ونتيجة لازدياد اهتمام الشعوب - حكاما ومحكومين - على اختلاف مبادئهم ونزعاتهم الفكرية ونظمهم السياسية بموضوع الرقابة المالية وذلك بصرف النظر عن نوع هذه الرقابة . من زاوية الهيئة التي تمارسها . سواء اكانت رقابة داخلية تمارسها هيئات منبثقة عن هيئات التنفيذ الرئيسية في الدولة كوزارة المالية ، او رقابة خارجية منفصلة عنها وتقوم بها هيئات عليا مستقلة - اي رقابة ديوان المحاسبة - او رقابة شعبية تمارسها الهيئات النيابية في الدولة . وبصرف النظر عن طبيعة هذه الرقابة او انواعها او مدى النطاق الذي اتخذته لنفسها (1)

وهذا الاهتمام الكبير بالرقابة المالية الخارجية العليا هو الذي حدا بدولتنا الامارات العربية المتحدة الى انشاء ديوان المحاسبة كما حدا بالمسؤولين في ديواننا العتيد الى تخصيص مقرر مستقل لهذا الموضوع في دورتنا التدريبية هذه التي يقيمها الديوان لموظفيه الفنيين .

ولكن دراستنا لموضوع الرقابة هذه في محاضراتنا هذه لن تكون دراسة عامة شاملة لها من جميع جنباتها وفي مختلف الدول ، بل سيتحصر بحثنا لها في بيان اساس نشاتها وتطورها في بعض الدول ثم دراسة باقي جوانب الموضوع في اطار الامارات العربية المتحدة فقط وبالشكل الذي نحاول فيه تأصيل المبادئ التي اقام قانون ديوان المحاسبة هذه الرقابة عليها والاتجاهات التي سار عليها الديوان في تطبيقها .

ومن اجل ذلك كله فقد قسمنا محاضراتنا هذه الى خمسة ابواب كما يلي :-

<u>الباب الاول</u> <u>اساس نشأة الرقابة المالية الخارجية العليا (رقابة ديوان المحاسبة) وتطورها في بعض الدول .</u>

<u>الباب الثاني:</u> <u>الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة .</u>

<u>الباب الثالث:</u> <u>انواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة ونطاق كل منها .</u>

<u>الباب الرابع:</u> <u>اجراءات رقابة ديوان المحاسبة وتقاريرها .</u>

<u>الباب الخامس:</u> <u>مؤيدات الرقابة ونظام مساءلة الموظفين الخاضعين لرقابة ديوان المحاسبة .</u>

ونأمل ، من خلال محاضراتنا المتواضعة هذه ، ان نكون قد حققنا الهدف الـــذي قصدناه من وراء القائها ، وهو القاء ضوء واضح على النصوص التي تضمنها قانون ديـوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة من جهة وابراز الدور الذي تلعبه رقابـــة ديواننا العتيد في الدولة من جهة ثانية وبيان مدى تحقيق هذه الرقابة للاهداف التـــي قصد المشرع تحقيقها من وراء ايجادها من جهة ثالثة .

والله تعالى نسأل ان يوفقنا ويهدينا الرشاد والصواب في جميع اعمالنا
والحمــــــد للــــــــــــه رب العالميـــــــــــن

ابو ظبي في / / ١٩ الدكتور / طارق حمدي الساطي

---

(١) راجع مؤلفنا : رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة القاهرة - دار الفكر العربي - سنة ١٩٦٧ .

الباب الاول

نشأة الرقابة المالية الخارجية العليا
(رقابة ديوان المحاسبة) وتطورها في بعض الدول

قبل البحث في اساس نشأة هذه الرقابة وقبل ان نحيط بالمراحل التي مرت بها حتى بلغت من التطور مانشاهدها عليه الآن ، نجد لزاما علينا ان نحدد المفهوم الاصطلاحي للرقابة المالية الخارجية العليا ، اي رقابة ديوان المحاسبة .

ان " الرقابة " تعني : التحقق من ان التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة ، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف وايجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرار وقوعها وتحديد المسؤولين عن ارتكابها ولضمان حسن تطبيق تلك الاهداف والقواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول الى معدلات دقيقة في الاداء وفقا لمعايير تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة وبشرط ان تتناول الرقابة جميع اوجه نشاط الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن ادارتها (١) .

ويتضح من هذا التعريف ان الرقابة هي امر متميز عن العمل المراقب نفسه وشئ آخر منفصل عنه . فالعمل يدخل في اطار التنفيذ في حين ان الرقابة تدخل في مفهوم الفحص للرقابة والتفتيش التابعة لمجلس الوزراء التي تمارس في جملة اختصاصاتها بعض جوانب من الرقابة المالية الامر الذي يجعلها ، بهذه الصفة ، الهيئة التي تمارس نوعا ما الرقابة الخارجية في الجمهورية العربية السورية .

اما " ديوان المحاسبة " (٢) فهو تعبير قصدنا به الدلالة على كل هيئة رقابة والتدقيق والمتابعة . ومن صور الرقابة ، الرقابة على الاموال العامة .

---

(١)ـ راجع مقالنا " دور الرقابة في تنفيذ الخطط " المنشور في النشرة الاقتصادية لعام ٧٣ التي تصدرها جمعية خريجي المعاهد التجارية . دمشق . ص ١٣٠ .

(٢) ـ لقد اطلقنا على الهيئة التي تمارس الرقابة المالية العليا الخارجية هذه التسمية هنا التي استعملها لها مشرعنا في الامارات العربية المتحدة ، كما انها هي التسمية التي نالت الاكثرية النسبية بين التسميات التي اطلقت على هذه الهيئة في في الدول العربية حيث استعملتها ست دول هي : المملكة الاردنية الهاشمية والامارات العربية المتحدة وقطر والكويت والجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية والجمهورية اللبنانية . هذا مع العلم انها تسمى في الجمهورية التونسية " بدائرة المحاسبات " وفي الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية " " وفي المملكة العربية السعودية « بديوان المراقبة العامة » وفي جمهورية السودان الديمقراطيه « بديوان المراجع العام » وفي الجمهورية العراقية « بديوان الرقابة المالية » وفي سلطنة عمان « بدائرة تدقيق الحسابات » وفي المملكة المغربية « بالمجلس الاعلى للحسابات » وفي جمهورية موريتانيا الاسلامية « بالامانة العامة للرقابة العامة للدولة » وفي جمهورية اليمن الديمقراطية الشعبية « بالجهاز المركزي لمراجعة الحسابات » وفي الجمهورية العربية اليمنية « بالجهاز المركزي للرقابة المالية » وفي جمهورية مصر العربية « بالجهاز المركزي للمحاسبات » .

مالية عليا مستقلة تعمل في الدولة نيابة عن المجلس التشريعي ، والتي تمثل رقابتها الرقابة الخارجية على اموال الدولة . وقد يستعمل هذا التعبير ، تجاوزاء للدلالة على الهيئات شبه المستقلة التي تعمل في الدولة نيابة عن رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء والتي تقترب الى حد ما من الرقابة الخارجية ذلك لان عمل هيئة الرقابة بالنيباة عن رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء وان كان لايوفر لها الاستقلال عنهما والجراة على الاعتراض على تصرفاتهما ، الا انه يوفر لها نوعا ما شيئا من الاستقلال عن هيئات التنفيذ الرئيسية في الادارة العامة الحكومية كالوزارات او المؤسسات العامة ويجعلها بالتالي غير تابعة لها ولا منبثقة عنها . ولا شك ان هذه الرقابة المالية الخارجية تختلف في درجة استقلالها واهدافها ومؤيداتها وتقاريرها وربما في نطاق اعمالها وفي اسلوب ممارسة تلك الاعمال عن الرقابة المالية الداخلية التي تمارسها الادارة نفسها او وزارة المالية وسواء اقامت بها هذه الوزارة مباشرة او عن طريق هيئات تابعة لها لانها . في جميع هذه الاحوال لاتخرج عن كونها رقابة على مستوى هيئات التنفيذ نفسها . كما تختلف رقابة ديوان المحاسبة هذه ، في الوقت نفسه عن الرقابة الشعبية التي تمارسها المجالس الشعبية او النيابية .

وبعد هذه المقدمة التمهيدية لهذا الباب ننتقل الى معالجة الموضوعين الرئيسين التاليين اللذين نخص لكل منهما فصلا مستقلا .

الفصل الاول : نشأة رقابة ديوان المحاسبة

الفصل الثاني: تطور رقابة ديوان المحاسبة

الفصل الاول
نشأة رقابة ديوان المحاسبة

ان غلبة الصفة الشعبية على انظمة الحكم في الدولة الحديثة اوجدت بعض التنظيمات المالية فيها ، هذه التنظيمات التي مرت بسلسلة طويلة من التطورات والتغيرات التي سبقت ظهور رقابة الديوان بحيث تحتل هذه الرقابة بالنسبة لتلك التنظيمات محل النتيجة من السبب . وهذه التنظيمات هي : ـ

اولا: الاخذ بمبدأ الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات من قبل السلطة التشريعية الشعبية والزام السلطة التنفيذية بالبقاء ضمن حدود تلك التقديرات الامر الذي ادى الى ظهور الميزانية العامة السنوية للدولة التي تقرها السلطة التشريعية وتنفذها الحكومة هذه الميزانية التي اعتبرت بمثابة اداة للرقابة الديمقراطية على السطة التنفيذية وتعبير عن السلطة النهائية التي تتمتع بها الهيئة التشريعية .

تابع (٢) من صفحه - -

اما في الجمهورية العربية السورية فإن الرقابة المالية مسندة الى « الجهاز المركزي للرقابة المالية » ، الا ان رقابة هذا الجهاز ليست بالرقابة الخارجية وانما هي رقابة داخلية نظرا لان الجهاز تابع لوزير المالية ، ولكن هناك الهيئة المركزية

ثانيا: الزام الحكومة بأن تقدم الى السلطة التشريعية بعد انتهاء السنة المالية واقفال حساباتها، بيان الحساب الختامي عن الميزانية بعد التنفيذ . ويعرض هذا الحساب على السلطة التشريعية لتفحصه ولتتحقق من مدى سلامة بقاء السلطة التنفيذية ضمن الحدود التي رسمتها لها وتناقش الحكومة في ذلك خلال جلسات تعقد لهذا الغرض . وقد سلكت الدول بالنسبة لهذا الموضوع ، مسلكين اثنين : -

اذ اكتفى بعضها في اولهما بمجرد اطلاع السلطة التشريعية على الحساب الختامي وبمنحها الحق في مناقشة الحكومة فيه فقط دون اعتماده كما في انكلترا مثلا في حين ذهب بعضها الآخر ، في ثانيهما ، الى تخويل هذه السلطة ، فضلا عن ذلك . حق اعتماد هذا الحساب ايضا بالشكل الذي يصدر فيه الحساب بنفس الاداة التي تصدر بها الميزانية العامة وذلك كما في فرنسا .

ثالثا: انشاء لجان للحسابات العامة في المجالس التشريعية النيابية تتولى فحص الحساب الختامي وتقدم تقاريرها بشأنه الى تلك المجالس قبل مناقشتها لهذا الحساب .

وقد بدت بوادر هذه التنظيمات المالية الجديدة الثلاثة اول مابدت في انكلترا ثم تبعتها باقي الدول الى الاخذ بها ولكن لم يؤخذ دفعة واحدة وانما على مراحل طويلة وذلك حسب متطلبات تنظيم الادارة المالية فيها من جهة وبسبب مرحلية التطور الدستوري الذي ادى الى ايجاد نوع من التغيير البطئ في اختصاصات السلطات العامة من الناحية المالية من جهة اخرى .

فما ان قامت ثورة سنة ١٦٨٨ في عهد الملك وليم الثالث وانتهت بإعلان بيان الحقوق (Bill of Rights) حتى اصبح (البرلمان) في انكلترا هو السلطة المختصة بالموافقة على فرض الضرائب وباعتماد تقديرات النفقات العامة اعتمادا مسبقا واصبحت للدولة فيما بعد ميزانية عامة (Budget) ويبدو هذا الاعتماد - الذي يعني بالمعنى الواسع الرقابة على تخصيص الاموال - في مظهرين اثنين : اولهما : في حق مراقبة الاهداف التي ستصرف الاموال من اجل تحقيقها . وتتعلق هذه المراقبة بسياسة الحكم التي تعتمد في انكلترا على مبدأ الحكومة المسؤولة امام البرلمان مما يجعل هذه الرقابة سياسية بحتة . وثانيهما : في حق الزام الحكومة بأن تقدم الى البرلمان تقديرات النفقات بأكثر ما يمكن من التفصيل لان لهذا التفصيل فائدته الكبيرة في تقييد سلطة الحكومة في الانفاق وفي جعلها ملزمة بالبقاء ضمن الحدود التفصيلية التي اقرتها السلطة التشريعية .

وهذا ماحدث في الولايات المتحدة الامريكية : ايضا اثر اعلان استقلالها سنة ١٧٧٦ ووضع دستورها لسنة ١٧٨٧ الذي نص في الفقرة ٢/ من المادة ١/ منه على ان : « ممثلو الشعب هم اصحاب السلطة في فرض الضرائب والرسوم والغرامات وفي تحديد كيفية جبايتها » كما نصت الفقرة ٩/كم خذخ المالة في المقطع السابع منها على ان « لاتسحب اموال من الخزانة الا بناء على اعتمادات يصدر تحديدها بقانون ...» ولما كان نظام الحكم في الولايات المتحدة الامريكية يقوم على اساس الفصل المطلق مابين السلطات ، فان السلطة التشريعية فيها انفردت بوضع بيانات للنفقات العامة تضعها لجانها المالية دون ان تشارك السلطة التنفيذية في وضعها ودون ان

تحدد سنويا الايرادات التي تستعمل لتغطية هذه النفقات . وقد ظل الوضع كذلك وظل الصراع قائما بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في هذا الشأن حتى صدور قانون سنة ١٩٢١ المسمى بقانون الحسابات والميزانية والذي وضع قواعد اساسية لنظام مالي جديد اقر بموجبه ايجاد ميزانية عامة ـ بالمعنى الفني ـ للحكومة الاتحادية لاول مرة واعترف للسلطة التنفيذية بحق اعداد هذه الميزانية ، اذ اوجد مكتبا للميزانية يساعد رئيس الجمهورية في تحضير الميزانية ويدعم سلطته في الاشراف على الإدارات التنفيذية .

وفي فرنسا تقررت سلطة مناقشة النفقات العامة لممثلي الشعب على اثر ثورة سنة ١٧٨٩ ولكن لم تظهر فيها الميزانية في شكلها الحالي الا في اواخر الربع الاول من القرن التاسع عشر ثم تعاقبت دساتير سنوات ١٨٤٨ و ١٨٧٥ و١٩٤٦ و١٩٥٨ على تاكيد هذا الحق .

هذا وقد لاقى الاعتماد التفصيلي للنفقات العامة من قبل السلطة التشريعية الشعبية ايضا صدى كبيرا في اغلب الدساتير الصادرة في وطننا العربي كما يلي : سورية في دستور سنة ١٩٣٠ ومصر في دستور سنة ١٩٢٣ والعراق في دستور سنة ١٩٢٥ ولبنان في دستور سنة ١٩٢٦ وليبيا في دستور سنة ١٩٥١ والاردن في دستور سنة ١٩٥٣ والامارات العربية المتحدة في دستور سنة ١٩٧١ .

هذا ومن النتائج المنطقية للاخذ بمبدأ اعتماد السلطة التشريعية المسبق للنفقات العامة نتيجتان هامتان هما : ـ

اولا : <u>النتيجة الاولى</u> : الزام الحكومة بأن تقدم للسلطة التشريعية حسابا ختاميا يكشف عن مدى تقيدها اثناء تنفيذ الميزانية بالاعتمادات المخصصة لها من قبل تلك السلطة . وقد كانت انكلترا ايضا هي الدولة الاولى التي اخذت بهذا المبدأ ولكنها لم تأخذ به بعد ظهور مبدأ الميزانية العامة لديها مباشرة وانما بعد سنوات طويلة من ذلك كما ان الاخذ به للمرة الاولى لم يكن شاملا جميع الوزارات والمصالح الواردة في الميزانية بل مقتصرا على بعض هيئات منها فقط . فقد ظهر هذا المبدأ في انكلترا سنة ١٨٣٢ وشمل جميع وزارات وادارات الدولة سنة ١٨٦٦ . وقد عم تطبيق هذا المبدأ ، فيما بعد ، جميع الدول الآخذة بنظام الميزانية سواء نصت دساتيرها على الزام الحكومة بتقديم هذا الحساب الى السلطة التشريعية ام لا . ومن بين الدول العربية التي ضمنت دساتيرها ذلك سورية (منذ سنة ١٩٣٠) ومصر (منذ سنة ١٩٢٣) ولبنان (منذ سنة ١٩٢٦) والامارات العربية المتحدة (منذ سنة ١٩٧١) .

ثانيا: <u>النتيجة الثانية</u> : انشاء لجان نيابية تتحقق من مدى التمسك بالقانون والاخلاص والكفاءة والدقة المبذولة من قبل الحكومة في انفاق الاموال المخصصة لها من قبل السلطة التشريعية . وكان ذلك في انكلترا عندما اخذت لجنة الحسابات العامة شكلها النهائي في نظامها الصادر سنة ١٨٦١ . وتتالف هذه اللجنة من ١٥ عضوا ويرأسها ـ بناء على العرف الذي جرى عليه مجلس العموم ـ عضو من حزب المعارضة ويكون من بين اعضائها امين السر المالي في وزارة الخزانة وينتخب باقي الاعضاء بشكل يراعى فيه تمثيل جميع الاحزاب الموجودة في مجلس العموم .ويحضراجتماعات هذه اللجنة موظف كبير من وزارة الخزانة .

وبإنشاء هذه اللجنة يكون مجلس العموم في انكلترا قد ارسى الدعامة الاساسية لرقابة السلطة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة ، هذه الدعامة التي كانت الباعث الاول على ايجاد رقابة خارجية مستقلة يمارسها ديوان المحاسبة والتي اصبحت فيما بعد وسيلة من وسائل تثبيت اركان هذه الرقابة الاخيرة وتقويتها .

هذا وقد اخذت باقي الدول بنظام اللجنة البرلمانية المالية الا انها اختلفت في تحديد اصول تشكيلها واساليب عملها ونطاق اختصاصاتها حسب اختلاف الاوضاع الدستورية والقانونية والمالية بينها.

ولكن رغم ما احيط به تشكيل هذه اللجان النيابية ، الحسابية منها والمالية ، من ضمانات وما منحته من سلطات ومؤيدات الا انها لم تكن قادرة على الحصول على المعلومات الكافية التي تساعدها على تزويد المجلس التشريعي بفكرة واقعية واضحة تنير له الطريق عند مراقبته لمدى سلامة تنفيذ الحكومة للنفقات العامة ولمدى مطابقة الحساب الختامي للمستندات والتقديرات الاصلية وذلك نظرا لما يتطلبه هذا الامر من تخصص فني دقيق واطلاع مالي واسع على اصول تنظيم الحسابات ومراجعتها وعلى خفايا الادارة المالية ودقائقها وما يستوجبه من البحث والتفتيش في الادارات المالية نفسها واجراء فحص ميداني فيها وهذا مالايمكن ان يتوفر لاعضاء هذه اللجان بسبب عدم تخصصهم في القضايا المالية ونظرا للطابع السياسي الذي يغلب على العمل النيابي وبسبب انصراف هؤلاء الاعضاء الى العمل التشريعي الذي يقتضي منهم تفرغا كاملا ولا يفسح لهم المجال لإن يقوموا برقابة فنية بحتة على تنفيذ الميزانية . لذلك كله رأت المجالس النيابية انها بحاجة ماسة الى هيئة فنية مستقلة تقوم برقابة خارجية نيابة عنها وتقف الى جانبها لتضع بين يديها نتائج فحصها ومراقبتها وخلاصة ملاحظاتها واقتراحاتها بحيث تصبح المعلومات التي تقدمهاهذه الهيئة الركيزة الاساسية التي تستند اليها المجالس النيابية في مناقشتها الحكومة الحساب قبل البت في الحساب الختامي ، وكانت هذه الهيئة هي هيئة الرقابة المالي التي اطلقنا عليها في بحثنا هذا اسم ديوان المحاسبة .

وقد كانت في مقدمة الدول التي نشأت فيها مثل هذه الهيئة فرنسا وذلك في ٢٩ ايلول (سبتمبر) سنة ١٧٩١ عندما صدر المرسوم رقم /١٧/ فانشا مكتبا للحسابات سمي (Bureau de Comptabilite) وجعل هذا المكتب يعمل تحت اشراف السلطة التشريعية باعتبارها الهيئة المختصة بمراقبة حسابات الدولة نيابة عن الشعب .

اما انكلترا فرغم انها كانت السباقة الى الاخذ بنظام الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات العامة – او بعبارة اكثر وضوحا بنظام الميزانية – الا ان ظهور هيئة الرقابة العليا المستقلة فيها قد جاء متاخرا اذ لم تظهر فيها هذه الهيئة للعيان ولم تاخذ رقابتها فيها شكل الرقابة الخارجية الا على اثر صدور قانون سنة ١٨٦٦الذي انشا هيئة جديدة اسماها(Excheqer and audit Department) – وجعلها تعمل برئاسة موظف كبير اطلق عليه اسم (Comptroller and Auditor General) – بالشكل الذي اعتبر فيه القانون هذا الموظف مستقلا عن الحكومة وتابعا الى السلطة التشريعية ومزودا بسلطات واسعة من اجل ممارسة اختصاصاته المنصوص عليها في القانون كما اصبح يقوم برقابته بالنيابة عن مجلس العموم .

اما الولايات المتحدة الامريكية فقد ظلت متاخرة عن السير في هذا الاتجاه حتى سنة ١٩٢١ يوم صدر قانون الميزانية والحسابات واقر وجود ميزانية عامة كما انه انشا في نفس الوقت ولاول مرة في تاريخ الولايات المتحدة هيئة عليا للرقابة الخارجية المستقلة اسماها (General Accounting Office) وجعلها تعمل برئاسة المراقب العام للحسابات (Comptroller General) الذي يتمتع باستقلال كبير اذ يعين من قبل رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشيوخ ويمارس وظيفته لمدة /١٥/ عاما ولا يعزل من منصبه الا بقرار مشترك صادر عن مجلسي الشيوخ والنواب .

وقد رقى هذا الاتجاه نحو ايجاد هيئة عليا للرقابة المالية الخارجية صدى واسعا في بعض الدول العربية على اثر انفصالها عن الدولة العثمانية . وكانت في مقدمة هذه الدول سورية وذلك في الدستور الذي وضعه واقره المؤتمر السوري سنة ١٩٣٠ الذي عهد بهذه الرقابة الى هيئة اسماها (ديوان المحاسبات) والذي وان كان لم يحدد الجهة التي يرتبط بها الديوان كما لم يصفه بكونه هيئة مستقلة ولكن يبدو من خلال اسلوب تعيين وعزل الرئيس والاعضاء وتحديد الجهة التي يتقدم اليها الديوان بتقاريره انه يتمتع نوعا ما بالاستقلال .

ولا شك ان اتجاه الاخذ بفكرة الدساتير المكتوبة الذي ساد في تلك الفترة مابين الحربين العالميتين الاولى والثانية قد ساعد واضع الدستور على تضمين الدستور مثل هذه الاحكام التي ليست في جوهرها من الموضوعات الدستورية . ومما شجع على ذلك ظهور اتجاه دستوري آخر هو الاخذ بفكرة الدساتير الجامدة الذي تبناه الدستور كي يجعل رقابة الديوان تتمتع بالثبات والاستقرار الذي يتمتع به الدستور .

هذا وقد تم صدور اول قانون يتضمن انشاء ديوان محاسبات في سورية سنة ١٩٢٨ وبناء على دستور سنة ١٩٣٠ الذي اعتبر الديوان هيئة مستقلة وجعل رئيسه واعضاءه يقومون بعملهم نيابة عن السلطة التشريعية وانهم مسؤولون امامها . اما الدولة العربية الثانية التي نص دستورها على انشاء رقابة خارجية هو الدستور العراقي الصادر سنة ١٩٢٥ الذي عهد بهذا الاختصاص الى هيئة اسماها « دائرة تدقيق الحسابات » التي تم انشاؤها بالقانون رقم /١٧/ لسنة ١٩٢٧ الذي جعل هذه الهيئة مرتبطة برئيس الوزراء.

اما مصر فانها على الرغم من اخذها بنظام الميزانية العامة منذ سنة ١٨٨٠ الا ان فكرة ايجاد هيئة مستقلة تمارس الرقابة الخارجية فيها على تنفيذ الميزانية لم تظهر للوجود الا بعد صدور دستور سنة ١٩٢٣ ، ولم يصدر اول قانون بانشائها الا سنة ١٩٤٢ الذي اطلق عليها اسم « ديوان المحاسبة » وجعلها هيئة مستقلة ولم يقرر ربطه باية جهة ادارية ولا تشريعية .

وفي لبنان ظهرت فكرة ايجاد مثل هذه الهيئة بدستور سنة ١٩٢٦ ولكن لم يتم انشاء الديوان اللبناني فعلا الا سنة ١٩٥٢ .

وفي الاردن تم انشاء ديوان المحاسبة سنة ١٩٥٢ وجعل تعيين رئيسه بإرادة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء ولا يجوز عزله او نقله او احالته على المعاش او فرض عقوبات مسلكية عليه الا بموافقة مجلس النواب .

وفي ليبيا اعلن دستور سنة ١٩٥١ ، عن ضرورة وجود ديوان للمحاسبة في المادة ١٦٦ وتم تشكيله سنة ١٩٥٥ شيتم تعيين رئيس الديوان بمرسوم بناء على عرض مجلس الوزراء وموافقة المجلس المذكور ولا يجوز عزله ولا مؤاخذته تاديبيا الا بمرسوم بناء على طلب مجلس الامة .

وفي الكويت نص الدستور على ضرورة انشاء الديوان بقانون يكفل استقلاله ويكون ملحقا بمجلس الامة . وقد تم تشكيله سنة ١٩٦٤ ليكون هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الامة . وفي حال تعطل الحياة النيابية يلحق الديوان مؤقتا برئاسة مجلس الوزراء.

اما في الامارات العربية المتحدة فقد نص الدستور المؤقت لسنة ١٩٧١ في المادة ١٣٦ على ان « تنشأ ادارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم ، لمراجعة حسابات الاتحاد والاجهزة والهيئات التابعة له ، وكذلك لمراجعة اية حسابات اخرى يوكل الى الادارة المذكورة مراجعتها ، طبقا للقانون . وينظم القانون هذه الادارة ويحدد اختصاصاتها،وصلاحيات العاملين فيها،والضمانات الواجب توفيرهالها ولرئيسها ولموظفيها، من اجل قيامهم بوظائفهم على خير وجه » .

هذا وقد تم انشاء هذه الادارة باسم ديوان المحاسبة وذلك بالقانون رقم ٧/ لسنة ١٩٧٦ الذي كفل لديواننا كل جوانب الاستقلال التي تحتاجها هيئات الرقابة المالية الخارجية المستقلة وذلك من جانب الاستقلال الوظيفي عندما اعتبر الديوان هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية في دولتنا وهي المجلس الوطني الاتحادي وفي حال حل المجلس الوطني يلحق الديوان مؤقتا برئيس الدولة . والاستقلال العضوي عندما كفل لرئيس الديوان وموظفيه الفنيين حصانة عدم قابلية العزل الا عن الطريق التاديبي ، والاستقلال المالي بالشكل الذي خول فيه لرئيس ديوان المحاسبة اختصاص وضع مشروع تقديرات نفقات الديوان في الميزانية العامة مع رئيس المجلس الوطني الاتحادي الذي يرسله في الميعاد القانوني الى وزير المالية ، ويدرج وزير المالية المشروع كما ورد اليه من رئيس المجلس الوطني تحت قسم خاص بالميزانية العامة للدولة كما قرر هذا القانون لرئيس الديوان جميع السلطات المخولة لوزير المالية ، وذلك فيما يتعلق بوضع تقديرات نفقات الديوان في الميزانية العامة ، وفيما يتعلق باستعمال الاعتمادات المقررة للديوان فيها ، دون ان يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء او وزارة المالية او مجلس الخدمة المدنية . ولا شك ان ذلك كله يوفر لديوان المحاسبة الاستقلال الكامل عن السلطة التنفيذية ويحول دون تدخلها في شؤونه .

الفصل الثانـــي
تطور رقابة ديوان المحاسبة (١)

لما كان ديوان المحاسبة هو تلك الهيئة الرقابية العليا - ايا كانت تسميتها وطريقة انشائها وتنظيمها - التي تمارس بمقتضى الدستور او القانون الرقابة على الاموال العامة والتي تزود المجلس التشريعي - بصفته الهيئة التي تقر ميزانية الدولة العامة وتعتمد حساباتها الختامية - او مجلس الوزراء - بصفته الهيئة المشرفة على قيام الاجهزة التنفيذية بمسؤولياتها - او كليهما بالمعلومات المتعلقة بكيفية ادارة واستعمال تلك الاموال . وكان النظام الذي يحكم السلطات العامة في اغلب الدول ليس بالنظام الثابت بل هو نظام دائم التغيير والتطور من النواحي الدستورية والادارية والاقتصادية . لذلك فان نظام الديوان ،وهو جزءمن نظام الدولة ، لابد وان يتغير هو الاخر متاثرا بتلك التطورات الدستورية والاقتصادية والادارية .

لذا فاننا سوف نحاول في هذا الفصل ان نبين مدى اثر التطورات الدستورية والادارية على رقابة ديوان المحاسبة من جهة ومدى اثر تطور النظم الاقتصادية على هذه الرقابة من جهة اخرى مستندين في تاييد ذلك بامثلة من واقع رقابة ديوان المحاسبة في بعض الدول الاجنبية والعربية .

اولا : اثر التطورات الدستورية والادارية على رقابة ديوان المحاسبة : ويبدو هذا الاثر واضحا في النواحي التالية : -

أ - عندما يكون النظام المجلسي هو الطابع المميز للحكم في الدولة وتكون الهيئة التشريعية المهيمنة على دفة الحكم وبيدها زمام المبادءة ، بل وحتى عندما يكون النظام نيابيا ويكون التوازن ملحوظا بين الهيئتين التشريعية والتنفيذية ، تبدو القواعد المنظمة لهيئة الرقابة المالية الخارجية ، اي رقابة ديوان المحاسبة ، متجهة الى تقوية الارتباط ما بين هيئة الرقابة وبين السلطة التشريعية . وهذا يؤكد لنا مدى اثر النظام الديمقراطي - ايا كانت صفته او مظهره - على رقابة الديوان بالشكل الذي تصبح فيه هذه الرقابة في مثل هذا النظام اقوى ما تكون من حيث استقلالها عن السلطة التنفيذية ومن حيث نطاق اختصاصاتها ومؤيداتها وفعاليتها.

ويمكننا ان نتلمس هذه الظاهره واضحة فيما يلي : -

١ - في فرنسا : وذلك كما يلي :

- سنة ١٧٩٥ عندما صدر نظام هيئة الحسابات ، على اثر الثورة الفرنسية والقضاء على الحكم الفردي وسيادة الحكم الشعبي ، وجعل هذه الهيئة هيئة مساعدة للسلطة التشريعية الشعبية التي تتولى تعيين اعضاء هذه الهيئة وعزلهم .

- سنة ١٩٤٥ عندما عادت الحياة النيابية اليها نتيجة القضاء على حكومة فيشي الفردية توسع اختصاص اعضاء محكمة المحاسبة فيها وسمح لمقرري اللجان البرلمانية

---

(١) راجع : من اجل الاطلاع على تفصيلات اكثر مؤلفنا: رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة . المرجع السابق . ص (٥٩ - ١٩٥).

ان يستعينوا بهم واصبح هؤلاء الاعضاء كمستشارين ماليين لهم . وبذلك اصبحت لهؤلاء الاعضاء اهميتهم ودورهم الكبير بالنسبة للسلطة التشريعية .

- سنة ١٩٤٦ على اثر صدور دستور الجمهورية الرابعة الذي اعاد تنظيم نظام الحكم فيها استعادت محكمة المحاسبة مكانتها وعادت حصانة عدم قابلية العزل لاعضائها بالشكل الذي اعتبرها فيه الدستور معينا للسلطة التشريعية بحيث تكلف هذه السلطة المحكمة في كل وقت بإجراء التحقيقات والدراسات المتعلقة بتنفيذ الايرادات والنفقات العامة او بإدارة الخزانة .

- سنة ١٩٥٠ زادت صلات محكمة المحاسبة بالجمعية الوطنية وثوقا وقوة وذلك عندما صدر قانون ٨ آب (اغسطس) واعطى رئيس المحكمة حق الاتصال ، متى شاء ، باللجان البرلمانية . ولا شك ان هذا يعطيه الحق في اطلاع هذه اللجان على جميع الامور المتعلقة بسياسة الدولة المالية وبمدى سلامة تنفيذ ايراداتها ونفقاتها العامة .

- سنة ١٩٥٨ وعلى اثر صدور دستور الجمهورية الخامسة ، توسع اختصاص محكمة المحاسبة واصبحت بحق هيئة مساعدة لكل من الجمعية الوطنية والحكومة في مراقبة تنفيذ القوانين ، وبذلك خرجت المحكمة عن نطاق الرقابة التقليدية لتقوم بمراقبة حسن تنفيذ القانون بمعناه العام الامر الذي ادى الى ترسيخ وابراز صفة المشروعية الكاملة في هذه الرقابة .

٢ - في سورية : وذلك كما يلي :-

- سنة ١٩٤٤ ، عندما عادت الحياة النيابية استعاد الديوان استقلاله الذي كان قد فقده قبل ذلك ، وبذلك عاد كهيئة مسؤولة امام السلطة التشريعية .

- سنة ١٩٥٠ عندما صدر دستور جديد تضمن تقوية السلطة التشريعية التي يمارسها المجلس النيابي واعتبر الديوان هيئة ملحقة بالسلطة التشريعية ومستقلا كلية عن السلطة التنفيذية .

- سنة ١٩٦١ عندما صدر القانون رقم ٢٠٣ ، نتيجة صدور قواعد دستورية تعيد لمجلس النواب قوته وسلطته في ظل نظام نيابي ، واعتبر الديوان هيئة مستقلة ترتبط بمجلس النواب وتعمل بالنيابة عنه .

٣ - في مصر : وذلك كما يلي :

- سنة ١٩٥٣ وعلى اثر تشكيل لجنة الخمسين ، لوضع دستور جديد ، التي كان يهيمن عليها الفكر الديمقراطي لايجاد نظام نيابي متوازن . نجد ان هذه اللجنة قد ضمنت الدستور ، لاول مرة في مصر ، احكاما تتصل بديوان المحاسبة واعتبرته هيئة معاونة للبرلمان .

ب - عندما تطغى السلطة التنفيذية على السلطة التشريعية وتفقد الاخيرة وجودها وتغدو ضعيفة وينقلب نظام الحكم من شعبي الى فردي مطلق ، يفقد اعضاء هيئة الرقابة الخارجية استقلالهم ويصبحون عاملين تحت اشراف الحكومة الامر الذي يفقد هذه الرقابة قيمتها واهميتها لانها تصبح تحت رحمة السلطة التنفيذية المطلقة نظرا لضعف السلطة التشريعية . وهذا يعتبر خير دليل على مدى اثر الحكم الفردي على رقابة الديوان بالشكل الذي نرى فيه هذه الرقابة في ظله وقد ضعف نشاطها وانهاء استقلالها وتلاشت مؤيداتها .

وتبدو هذه الظاهره فيما يلي :ــ

١ ــ في فرنسا : وذلك كما يلي :ــ

ــ في ٢٩ فريمير للسنة التاسعة ، عندما صدر قرار عهد نابليون جعل اعضاء هيئة الحسابات يعملون تحت اشراف السلطة التنفيذية .

ــ في عهد نابليون ، انشئت محكمة المحاسبة بسلطات محدودة جدا ولم يسمح لها بمحاسبة الموظفين ولا الوقوف من الامبراطور موقف المعارضة . وقد احاطها الامبراطور بقيود شديدة وعلق حصانة عدم قابلية عزل اعضائها خمس سنوات على ان تقدم تقاريرها اليه وحده ولا يدع منها اي شئ الامر الذي جعل هذه المحكمة تنطوي على نفسها .

ــ سنة ١٩٤٠ونتيجة للنزعة الاستبدادية لحكومة فيشي التي تركت اثارها السيئة على محكمة المحاسبة ، سلبت المحكمة الضمانات التي تكفل استقلالها وذلك بالغاء حصانة عدم قابلية عزل اعضائهاومنع المحكمة من نشر تقريرها العام .

٢ ــ في مصر: وذلك عند نشاة ديوان المحاسبة سنة ١٩٤٢ الذي نشا نشاة ضعيفة بلا استقلال ولا مؤيدات نتيجة لضعف السلطة التشريعية في الدولة يومذاك وتسلط الملك على مقدرات البلاد .

ج ــ على اثر قيام الثورات الشعبية واجراء الاصلاحات السياسية والادارية والمالية ، يتناول الاصلاح بوجه خاص هيئة الرقابة المالية الخارجية فتعود لها اهميتها ويتدعم استقلالها وتتخذ المجالس التشريعية الشعبية منها معينا ومساعدا على مراقبة الاعمال المالية للسلطة التنفيذية .

ويبدو هذا الامر واضحا في فرنسا كما يلي : ــ

ــ في فترة الاصلاح السياسي والاداري التالية لعهد نابليون عادت لاعضاء محكمة المحاسبة حصانة عدم قابلية العزل واعطيت سلطة واسعة في محاكمة المحاسبين ورجعت الى اساس نشاتها الاولى في معاونة السلطة التشريعية .

ــ على اثر ثورة سنة ١٨٣٠ تقرر سنة ١٨٣٢ طبع تقرير محكمة المحاسبة وتوزيعه على جميع اعضاء المجلس التشريعي الشعبي .

ــ على اثر ثورة سنة ١٨٤٨ منحت محكمة المحاسبة الصفة القضائية وذلك لتدعيم استقلالها عن السلطة التنفيذية .

ــ متابعة لعمليات الاصلاح والتطور سنة ١٨٥١ اوجدت محكمة المحاسبة نظرية المحاسبين الفعليين كاجتهاد قضائي انشاته المحكمة وجعلته بمثابة المبدا المستقر .

ــ على اثر صدور النظام المالي الجديد سنة ١٩٣٦ ادخلت بعض الاصلاحات الادارية والمالية بالشكل الذي يسهل لمحكمة المحاسبة مراقبة الحساب الختامي للدولة ويعطي المحكمة الحق في تقديم تقريرها الى الجمعية الوطنية في نفس الوقت الذي يقد فيه الى رئيس الجمهورية ودون ان يترك امر تقديمه اليها عن طريق الحكومة كما اصبح التقرير ينشر في الجريدة الرسمية

وهذا اعطى التقرير صفة العلانية والعموم ولم يعد توزيعه مقصورا على اعضاء السلطة التشريعية بل شمل المواطنين جميعا . وهو نتيجة هامة ايضا من نتائج رسوخ مبدإ السيادة الشعبية ومبدا سيادة القانون في فرنسا .

- على اثر الاصلاحات التي تمت سنة ١٩٤٨ زادت قوة محكمة المحاسبة وذلك عندما نظم المشرع المسؤولية المالية تنظيما جديدا ومنح محكمة المحاسبة مؤيدات قانونية بانشائه المحكمة التاديبية للمخالفات المالية . ورغم كون هذه المحكمة الاخيرة مستقلة عن محكمة المحاسبة الا انها تسلمت رئاستها وشاركت في عضويتها. وقد انشئت هذه المحكمة لدعم رقابة محكمة المحاسبة .

- على اثر صدور مرسوم تنظيم الادارة المالية سنة ١٩٥٦ تم تحديد الشكل والاسلوب الذي تقدم فيه الحكومة الى الجمعية الوطنية مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي ولم تسمح للحكومة ان تقدم هذا المشروع الا اذا كان مرفقا بتقرير محكمة المحاسبة وبيان عام منها يتضمن الاعلان عن مطابقة الحساب الختامي للحسابات الفرعية .

كما يبدو في مصر على اثر ثورة سنة ١٩٥٢ والاصلاحات التي قامت بها حيث انشئ المجلس التاديبي للمخالفات المالية ليكون دعما لرقابة ديوان المحاسبة في مصر وليوفر مؤيدات قانونية قوية لها .

كما يبدو في سورية على اثر الاصلاح الاداري سنة ١٩٥٧ عندما اخذت الدولة بنظام اللامركزية الاقليمية الادارية الواسعة هذا النظام الذي انعكس على نظام الرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة وجعلها تاخذ بالنظام اللامركزي ايضا .

د - عندما تفوض السلطة التنفيذية بسلطة التشريع تحاول سلب الديوان استقلاله عنها وتجعله مرتبط بها .

- ويبدو ذلك في سورية سنة ١٩٤٦ عندما فوض مجلس الوزراء بسلطة التشريع اذ جعل الديوان ادارة تابعة له وازال حصانة عدم قابلية العزل عن اعضائه والغى الرقابة المسبقة على القرارات مما ادى الى صدور كثير من القرارات غير المشروعة التي لم يراقبها الديوان مراقبة مسبقة .

- وحدث ذلك ايضا سنة ١٩٦٧ عندما كان مجلس الوزراء يمارس السلطة التشريعية فاستطاع بتشجيع من وزير المالية في ذلك الحين الى اصدار تشريع يلغي ديوان المحاسبة الذي كان يمارس الرقابة الخارجية واحل محله الجهاز المركزي للرقابة المالية وجعله جهازا يعمل تحت اشراف وزير المالية وبذلك انقلبت الرقابة المالية التي كان يمارسها ديوان المحاسبة الى رقابة داخلية الامر الذي يعتبر بمثابة خطوة الى الوراء بالنسبة لهذه الرقابة .

هـ عندما قويت السلطة التنفيذية في بعض الدول وتمتعت بسلطة واسعة بدافع الاستقرار والثبات اثر ذلك على نظام هيئة الرقابة الخارجية المستقلة فيها وجعل السلطة التنفيذية تربط هيئة الرقابة بها وتقطع صلتها بالسلطة التشريعية وذلك على اساس ان تستمد هيئة الرقابة قوتها من السلطة التنفيذية الامر الذي ادى الى نزع استقلالها وزوال حصانة اعضائها واخراجها عن اساس نشاتها .

ويبدو ذلك فيما يلي :-

- في الجمهورية العربية المتحدة سنة ١٩٥٨ عندما ربط الديوان برئاسة السلطة التنفيذية ليستفيد من سلطاتها وقوتها ولم يكن له اي ارتباط بالسلطة التشريعية

- وفي سنة ١٩٦٣ عندما الغيت حصانة عدم قابلية العزل في الديوان المصري .
- وفي سنة ١٩٦٤ عندما اعيد تنظيم الرقابة المالية الخارجية في مصر واصبحت هيئة تابعة لرئيس الجمهورية .

و - عندما تكون الاوضاع السياسية مستقرة في بلد ما ويسود النظام النيابي فيه وتنعدم التقلبات السياسية والادارية ، تكون الرقابة الخارجية المالية فيه مستقرة وتقل التعديلات والتغيرات التي تطرأ على نظامها .

ويبدو ذلك في انكلترا حيث يلعب العرف الدستوري دورا هاما وذلك بجعله اداة الحكم تساير تطور المجتمع وتراعي التغيرات التي تصيبه بصورة هادئة وسريعة مما يجعل التغير الطارئ على نظام الرقابة فيها لايتم في كثير من الاحيان عن طريق التشريع فحسب بل وعن طريق التطبيق العملي ايضا . فإذا ما استقر التعامل على ضرورة الابقاء على ذلك التغيير اتى التشريع مؤكدا ذلك بنص يعلن تعديل نظام الرقابة بما ينسجم مع ذلك التطبيق . وهذا ما اكسب العمل الرقابي في انكلترا كثيرا من المرونة وجنبه الهزات العنيفة وقلل من اصدار التشريعات المعدلة لنظامه .

هذا وان هيئة الرقابة الخارجية في انكلترا تتاثر ايضا ضيقا واتساعا بمقدار ماتطلبه لجنة الحسابات العامة في مجلس العموم من معلومات وبمدى ماتصدره من توجيهات . ولما كانت هذه التوجيهات محدودة لذلك فان التغيرات الطارئة على نظام الرقابة الانكليزي ، من هذا الجانب هي الاخرى محدودة ايضا . ومما خفف من هذه التغيرات ذلك التعاون المطلق والتجاوب الواعي بين هيئة الرقابة والخزانة من جهة وبين الخزانة ولجنة الحسابات العامة في مجلس العموم من جهة اخرى ، وذلك بالشكل الذي يشعر فيه الباحث في نظام الرقابة في انكلترا ان هذا النظام يقوم على ثلاثة عناصر متماسكة ومترابطة ومتعاونة وهي هيئة الرقابة ولجنة الحسابات العامة والخزانة ، وهذا التعاون الذي يستمد اساسه من تعاون السلطتين التشريعية والتنفيذية الذي لايزال يبدو بصورة واضحة في انكلترا رغم ان التطور الدستوري فيها يميل الى جعل نظامها يبتعد عن النظام البرلماني ويقترب كثيرا من النظام المجلسي ولكن مع تقوية مركز الوزارة التي عدت بمثابة لجنة منتقاه من مجلس العموم لتتولى شؤون الحكم نيابة عنه .

وتبدو حقيقة ماذكرناه اعلاه في مراقبة هيئة الرقابة لنفقات البحرية سنة ١٨٨٩ دون وجود قاعدة قانونية تسمح لها بذلك ثم تاكد خضوعها بعد ذلك بالقانون الصادر في هذاالشان . ويبدو كذلك في ظهور الرقابة التقديرية فيها بدلا من الرقابة التفصيلية .

ز - عندما تخف حدة مبدأ الفصل المطلق مابين السلطتين التشريعية والتنفيذية ويوجد نوع من التوازن البسيط مابين اختصاصي التوجيه والرقابة اللذين تمارسهما هاتان السلطتان بصدد الميزانية ، كما حدث في الولايات المتحدة سنة ١٩٥٠ وصدر على اثره قانون اسلوب الميزانية والمحاسبة انعكس ذلك على التعاون مابين الكونغرس وهيئة الرقابة ومكتب الميزانية ووزارة الخزانة .

<u>ثانيا:</u> <u>اثر تطور النظم الاقتصادية على رقابة ديوان المحاسبة :</u> نظرا لما بين القواعد المالية والنظام الاقتصادي من الارتباط الوثيق ، ولما كانت هذه القواعد تتاثر الى حد بعيد بالنزعة الفكرية التي تحكم النظام الاقتصادي . لذا فإن اي تطور في المنطلقات الاساسية لهذا النظام في بلد ما لابد وان ينعكس بالضرورة على قواعد المالية العامة في ذلك البلد فيدفع الباحثين

الى تحديد مدى الاثر الذي سيتركه هذا التطور على الدولة وعلى ميزانية الدولة واجهزة الادارة المالية فيها ولاسيما جهاز الرقابة الخارجية المالية المتمثل في ديوان المحاسبة .

وحتى نتمكن من القاء ضوء واضح على اثر التطور الاقتصادي على رقابة الديوان ، فانه لابد لنا من ان ندرس حالة هذه الرقابة في ظل المبادئ الثلاثة التالية وهي : المبدأ الرأسمالي الحروالمبدأ الرأسمالي التدخلي ، والمبدأ الاشتراكي .

ففي ظل المبدأ الرأسمالي الحر ، كان دور الدولة ضيقا ومحصورا بالدفاع واقامة العدل والقيام ببعض المرافق العامة التقليدية ، اي ان نشاط الدولة كان مقصورا على تنظيم النشاط الفردي وحمايته وعدم تولي امر سد الحاجات التي يحققها هذا النشاط وإن كانت من الحاجات العامة . وقد انعكست طبيعة هذه الدولة التي سميت « بالدولة الحارسة » على المالية العامة فجعلتها محايدة وقصرت مهمتها على تحقيق الاهدافالمالية البحتة ، اي على الحصول على الايرادات العامة - التي كانت تبدو في صورة ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك وضرائب مباشرة نسبية - اللازمة لسد النفقات التقليدية المحدودة . ولم تكن للمالية العامة ، في ظل هذا المذهب اهداف اقتصادية او اجتماعية بل ان دعاته كانوا يؤمنون ايمانا مطلقا بالقاعدة القائلة بأن الاعتراف للفرد بتحقيق اكبر ربح ممكن - وهو غرض لنظام الرأسمالي - وترك الحرية الاقتصادية له كفيل بإقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي لإن عرض السلع في الاقتصاد في مجموعة يخلق الطلب عليها بحيث لاتوجد سلع غير مصرفه وبذلك لاتحدث البطالة .

كل ذلك جعل دائرة نشاط السلطة التنفيذية محدودة جدا مما ادى بميزانية الدولة ، التي تتضمن تقديرات الانفاق على ذلك النشاط المحدود والايراد اللازم لتغطية ذلك الانفاق ، لأن تبقى محصورة في اضيق الحدود ولا تستخدم الا انسبة محدودة من الدخل القومي ولا تتضمن الا نفقات ادارية بحتة الامر الذي انعكس على اختصاص السلطة التشريعية في اعتمادها ومراقبتها لتنفيذ النفقات العامة وعلى اختصاص ديوان المحاسبة الذي يعمل بالنيابة عنها فجعلهما ضيقين ومقتصرين على الاهتمام بمراقبة تلك النفقات الادارية والايرادات السيادية من زاويتي المشروعية والمحاسبة فقط ، اي محصورين بالتحقق من ان انفاق النفقات العامة وتحصيل الايرادات العامة قد جاء مطابقا للقانون ومن ان السلطة التنفيذية قد بقيت في انفاقها لهذه النفقات ضمن حدود الاعتمادات التي اقرتها السلطة التشريعية . ولكن ذلك لم يمنع هيئة الرقابة ، حينذاك ، من ان تراقب التوفير في الانفاق احيانا ولكن ليس بدافع اقتصادي وانما انسجاما مع سياسة التشدد في ضغط وتقليل النفقات العامة التي اخذ بها هذا المذهب حتى لاتزيد بنتيجة ذلك الايرادات العامة اللازمة لتغطيتها ولا سيما الضرائب وحتى لايتحمل الافراد اعباء جديدة . وقد نتج عن ذلك ان بقي النطاق العضوي لهذه الرقابة محصورا بالوزارات والادارات والمؤسسات العامة باعتبارها هي وحدها التي كانت تمثل دائرة نشاط الدولة في ذلك الحين والتي تدير مرافق عام ادارية .

ويبدو اثر هذا المبدأ واضحا في قانون هيئة الرقابة الانكليزية سنة ١٨٦٦ وفي قانون محكمة المحاسبة الفرنسية الصادر سنة ١٨٠٧ .

ولكن رغم ماحققه النظام الراسمالي الحر من جهاز انتاجي ضخم الا انه اثبت فشلا ذريعا في تحقيق العمالة الكاملة وابعد توزيع الثروة والدخل عن العدالة مما اثار كثيرا من الانتقادات التي وجهها اليه اشد الانصار تحمسا للنظام الراسمالي امثال الاقتصادي الانكليزي كينز الذ اثبت انه ليس صحيحا ان الافراد يتمتعون بحق ابدي في حرية كاملة في ممارسة نشاطهم الاقتصادي ودعا في كتابه المسمى (General Theory of Employment , interest and Money) الى ضرورة تدخل الدولة لتلافي اوجه النقص والازمات التي ظهرت نتيجة تطبيق المذهب الراسمالي الحر .

ان هذا الاعتقاد وإن كان قد اوجد ايمانا راسخا لدى اغلب المفكرين الاقتصاديين المؤيدين لكينز في ان النظام الحر للمشروعات الخاصة لايمكن الوثوق به لسد الحاجات وتوفير الامان والقضاء على الازمات وانه لابد من تدخل السلطات العامة لانها اقدر على معالجة عيوب النظام الاقتصادي والاجتماعي والقضاء على متناقضاته من الافراد مما ادى الى ظهور الدولة التدخلية التي اتسعت وظائفها الى الحد الذي اعتبرت فيه نفسها مسؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، الا انه مع ذلك لم يحدث تغيير جذري في اسس واصول النظام الراسمالي ولم يزعزع ايمانهم بضرورة المحافظة عليه كنظام للحياة الاقتصادية .

وقد سبب ظهور الدولة التدخلية هذه احداث تغيير هام في نظرية الميزانية وفي نفقاتها وايراداتها العامة . فقد اصبحت الميزانية تهدف الى تحقيق التوازن الاقتصادي وإن ادى ذلك الى الخروج على مدا التوازن المالي والى لجوء الدولة الى القروض والتضخم كما غدت الايرادات العامة تستعمل لتخفيف التفاوت بين الدخول والثروات في حين اصبحت النفقة العامة تؤثر في الدخل القومي وفي توزيعه بين الافراد وتغيرت ماهيتها بظهور انواع جديدة من النفقات لم يكن للدولة عهد بها من قبل اذ وجدت الى جانب النفقات العامة المخصصة للخدمات نفقات للاعمال ذات الطابع الانتاجي .

هذا وقد اتخذ تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، في ظل المذهب الراسمالي التدخلي ، الاشكال التالية :-

١ - بدات الدولة تقدم اعانات ومساعدات الى بعض المشروعات الخاصة او تضمن حدا ادنى من الارباح للمساهمين في بعضها الاخر وذلك لتمكين هذه المشروعات من الوقوف في وجه المشروعات المنافسة لها ولا سيما الاجنبية منها ودفعها نحو تقليل كلفة انتاجها ، فضلا عن الاعانات المقدمة الى الجمعيات والاتحادات في سبيل دعم النشاط الاجتماعي او الثقافي وتشجيعه .

٢ - ساهمت في مشروعات اقتصادية في كثير من النواحي التي كانت متروكة ، من قبل للافراد . وقد اتخذت هذه المشروعات شكل شركات للاقتصاد المختلط وذلك بمشاركة الدولة للافراد في المشروع من اجل دعمه ودفعه الى الامام ورغبة في التوفيق بين النشاط الفردي - الذي لايستهدف الا تحقيق الربح - وبين ضرورات الصالح العام .

٣ - اقامت مشروعات عامة كلما وجدت بطالة بسبب عدم كفاية الطلب الفعلي الناجم عن الاقتصاد الخاص . ولا شك ان دعوة كينز كانت هي التيار الفكري الذي لفت نظر الحكومة الى ذلك .

٤ ـ تدخلت في نطاق العلاقات الاقتصادية الدولية وذلك بإنشاء تجارة حكومية في بعض انواع السلع .

٥ ـ لجات الدولة الى سياسة تاميم المشروعات ذات الصناعات الاساسية للاقتصاد القومي وذلك من اجل مقاومة الاحتكارات والنقص في التشغيل .

٦ ـ تولت تنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية ووضع خطط اقتصادية عامة . ويبدو ذلك اكثر وضوحا في البلاد المتخلفة اقتصاديا المصابة بضآلة في الدخل القومي وانخفاض في مستوى الدخل الفردي .

وبذلك لم يعد نطاق نشاط الدولة محصورا في الوزارات والادارات والمؤسسات العامة ذات الطابع الاداري بل امتد الى الهيئات الجديدة التي ظهرت نتيجة انتشار المذهب التدخلي وهي : شركات الاقتصاد المختلط والهيئات المؤممة والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والهيئات المعانة .

ولا شك ان هذا التطور في دور الدولة الناجم عن تطور المفاهيم الاقتصادية قد انعكس على الرقابة الخارجية المالية فيها وترك في هذه الرقابة آثارا واضحة وقلب من ماهيتها وجعلها تتخذ اتجاهات عديدة تختلف من دولة الى اخرى حسب النظام السائد في تلك الدولة بالشكل الذي اصبح فيه لك دولة او مجموعة من الدول اتجاه رقابي خاص .

وسوف نستعرض نظم الرقابة في بعض الدول لنرى مدى اثر المبدأ التدخلي على تطورها كما يلي :ـ

١ ـ انكلترا : ويبدو ذلك فيما يلي :ـ

ـ سنة ١٩٢١ صدر ـ نتيجة لتوسع صناعة السفن وقيام الدولة بإدارة بعض المشروعات التجارية والصناعية ـ قانون يجعل هيئة الرقابة مختصة بمراقبة مثل هذه المشروعات ولكن بصورة تختلف كل الاختلاف ، من حيث اسلوبها وطبيعتها عن الرقابة التقليدية التي تمارسها هذه الهيئة بشان الحسابات العامة الحكومية بالشكل الذي تمتد فيه الرقابة الى الاهتمام بنتائج العمليات التجارية والصناعية . هذا وتترتب على تحديد ناتج المشروع من ربح او خسارة اهمية كبيرة لان الربح سيحول الى الخزانة في حين تسدد الخسارة من قبلها ايضا ، وهذا القانون قد اوجد نوعا جديدا من الرقابة في انكلترا هي رقابة الكفاءة (Efficiencey Control) الى جانب رقابتي المشروعية والمحاسبة .

ـ بعد الحرب العالمية الثانية وعندما اتجهت الدولة الى الاخذ بسياسة التاميم نجد ان هذه السياسة لم تترك اثرا على هيئة الرقابة في انكلترا بل انفصمت عرى الارتباط مابين تطور رقابة هذه الهيئة وتطور النشاط الاقتصادي وذلك عندما اتجهت الدولة الى عدم اخضاع الهيئات المؤممة لرقابة الديوان وفضلت اخضاعها لرقابة مراقبي حسابات عاديين . ويعللون ذلك في انكلترا بانه لما كان ديوان المحاسبة يعمل نيابة عن البرلمان وكانت الهيئات المؤممة قد اعفيت من الرقابة المالية البرلمانية المفروضة على الإدارات الحكومية ولا سيما من رقابة لجنة الحسابات العامة (P.A.C) على اساس ان هذه اللجنة قد تخصصت بمراقبة المشروعية وبالتحقق من مدى تقيد

الادارة بالقانون الامر الذي يجعل هذه اللجنة ، بهذه الصفة ، غير قادرة على مراقبة المشروعات المؤممة ذات الطابع الاقتصادي لان منح اللجنة حق مراقبة هذه المشروعات سيؤدي الى عرقلة اعمال المشروع ويزيد في فرض قيود بيروقراطية عليه مما يخشى معه جعل المشروع غير قادر على منافسة غيره من المشروعات المماثلة التي لاتزال بيد القطاع الخاص . لذلك فانه رؤي بالتبعية عدم اخضاع هذه الهيئات الى رقابة الديوان .

مما تقدم يتبين ان الاتجاه الجديد للرقابة في انكلترا يميل الى جعل رقابة الديوان تمتد الى بعض جوانب محدودة من القطاع العام الاقتصادي دون ان تشملها جميعها .

ب - <u>فرنسا</u> : ان توسع نشاط الدولة من الناحية الاقتصادية وخاصة بعد حركة التاميم الواسعة التي بدات على اثر انتهاء الحرب العالمية الثانية لم يؤد الى ايجاد توسع موازٍ في اختصاصات محكمة المحاسبة الفرنسية في مراقبة الهيئات التي ظهرت نتيجة ذلك التوسع لان الاعتقاد السائد في فرنسا هو ان هذه المحاسبة قد تخصصت في مراقبة المحاسبة الحكومية فقط دون المحاسبة التجارية كما ان اسلوب المحكمة القضائي لاينسجم مع طابع المرونة والسرعة الواجب توفرهما في مراقبة المشروعات العامة ، هذا فضلا عن ان الاصل في رقابة المحكمة ان تبقى في اطار المشروعية في حين ان مراقبة المشروعات العامة الاقتصادية تستدعي التعرض لموضوعات تتعلق بالملاءمة وبكفاءة الاداء . ولذلك فقد تم اخضاع هذه المشروعات الى رقابة مراقبي الحسابات العاديين . ولكن نظرا لما اسفرت عنه نتائج اعمالها من خسائر كبيرة فقد تم انشاء هيئة تقوم بالرقابة الخارجية على المشروعات العامة سنة ١٩٤٨ ولا شك ان رقابة هذه الهيئة تختلف ، من حيث اسلوبها وطبيعتها عن الرقابة التقليدية التي تقوم محكمة المحاسبة اذ تتمتع هذه الهيئة باختصاص عام تجاه المشروعات العامة يخولها الحق في ان تفحص في كل سنة مدى سلامة المشروع وحسابات ادارته وميزانيته العمومية وحساب ارباحه وخسائره ونتائج استغلاله ، وتبدي رايها في مشروعية ودقة الحسابات وتقترح ، حسب الحال ، الاصلاحات والتحسينات الواجب ادخالها على المشروع ، وتعلن عن وجهة نظرها الصريحة في الكيفية التي يدار بها المشروع من الناحيتين التجارية والمالية .

ورغم ان التطور الاقتصادي في فرنسا وتوسع القطاع العام فيها قد اظهر للوجود اول الامر الى جانب الرقابة الخارجية التي تمارسها الدولة على مشروعية التصرفات المالية رقابة الكفاءة باجلى معانيها وبعض جوانب من الرقابة الاقتصادية كما انه نحو الخروج عن مبدأ وحدة الرقابة الخارجية وعن اعتبار محكمة المحاسبة هي محكمة القانون العام في الرقابة المالية اخذ مبدأ تعدد هيئات الرقابة الخارجية ، الا ان ذلك لم يمنع المشرع الفرنسي فيما بعد من الخروج على هذا المسلك ومن منح محكمة المحاسبة سنة ١٩٤٩ اختصاص مراقبة هيئات التامين الاجتماعي وهي في مقدمة المشروعات العامة ذات النشاط المالي ، ولا شك ان هذا التطور في رقابة محكمة المحاسبة يعتبر امرا هاما من ناحيتين اثنتين : -

١ - من حيث ماهية رقابة المحكمة : اذ الزم هذا الاختصاص الجديد المحكمة بأن لاتقتصر في مراقبتها لحسابات هذه الهيئات على مراقبة صحتها ومشروعيتها - كما جرت على ذلك منذ نشأتها - بل ان تمتد الى مراقبة الكفاءة وحسن الادارة ايضا الامر الذي اوجد تغييرا جوهريا في طبيعة رقابة المحكمة واظهر رقابة الكفاءة لاول مرة في تاريخ المحكمة .

٢ - من حيث اسلوب رقابة المحكمة : اذ أوجب عليها ان تتخلى عن الاسلوب القضائي الذي تتبعه عادة في مراقبة حسابات الدولة ومؤسساتها العامة ذات الطابع الاداري ، وان تتبع ، في مراقبتها لهيئات التامين ، اسلوبا جديدا يتفق مع الاسلوب التجاري المتبع في ادارة حسابات هذه الهيئات .

ان هذا التطور الجديد الذي ادخل على رقابة المحكمة الفرنسية وقرر لها اختصاص مراقبة مشروعات التامين شجع بعض المسؤولين الفرنسيين المؤيدين لمبدأ وحدة هيئة الرقابة العليا الخارجية ، الى المنادة بضرورة انشاء دائرة خاصة لمراقبة المشروعات الاقتصادية ضمن محكمة المحاسبة ومنحها نفس الاختصاصات المقررة لهيئة رقابة المشروعات العامة وذلك بدلا من ابقاء اختصاص مراقبة هذه المشروعات موزعا بين هذه الهيئة الاخيرة وبين محكمة المحاسبة .

وهذا ماتحقق الى حد ما سنة ١٩٧٦ عندما الغيت هيئة مراقبة المشروعات العامة وعهد بإختصاصها الى محكمة المحاسبة التي اصبحت تراقب جميع المشروعات العامة في فرنسا ولكن وفقا للقاعدتين الانفتي الذكر المتعلقتين بالرقابة التي تمارسها المحكمة على هيئات التامين الاجتماعي . وبذلك يكون اختصاص محكمة المحاسبة قد جاء مسايرا في تطوره للتطور الاقتصادي في فرنسا .

ج - في الولايات المتحدة الامريكية : لقد ظهرت آثار المبدأ التدخلي حتى في الولايات المتحدة الامريكية وتجلت هذه الاثار واضحة في تلك المجموعة التي لايستهان بها من المشروعات الحكومية رغم ان الولايات المتحدة تعتبر نفسها المعقل الرئيسي في العالم الذي يدافع عن المشروعات الخاصة وعن حق المبادءة الفردية ولكن نسبة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في الولايات المتحدة لم تبلغ بعد نسبة تدخلها في انكلترا وفرنسا فهي لاتقدم على اقامة المشروعات العامة الا اذا كانت تلك المشروعات ذات اهمية كبيرة وكان قد ثبت لدى الدولة احجام الافراد عن المخاطرة بأموالهم من اجل اقامتها او اذا كانت الظروف الاقتصادية (كالازمات او فترات الركود او تنمية بعض المناطق اقتصاديا) او الظروف العسكرية (كالحرب او الاستعداد للحرب) تتطلب انشاء بعض المشروعات الحيوية للتغلب على تلك الظروف . ويبرر الامريكيون حصر تدخل الدولة في هذه الحدود بأنها لاتستهدف من وراء تدخلها الحصول على الربح ولا منافسة المشروعات وانما تحقيق الصالح العام .

وقد بدأت الدولة ، في الولايات المتحدة الامريكية ، بإقامة هذه المشروعات اعتبارا من ازمة الركود الاقتصادي سنة ١٩٣٠ حتى بلغ عددها سنة ١٩٤٥ مائة مشروع حكومي . ومع ان هذه المشروعات لم تشكل سوى نسبة ٧ر٪ من الدخل القومي الامريكي الا ان قيمة موجوداتها بلغت ١٧٫٣٥ بليون دولار يومذاك . ولما كانت ملكية الدولة لتلك

المشروعات واداراتها لها قد اظهرت بعض المساوئ التي يمكن تلخيصها بما يلي :-

١ - عدم الكفاية والبطء في سير العمل في المشروع وذلك بسبب فقدان باعث الربح .

٢ - كثرة الاجراءات والشكليات التي تخضع لها التصرفات الصادرة عن المسؤولين في المشروع مما زاد في البيروقراطية وفي الاجراءات العقيمة وادى الى عرقلة سير العمل والانتاج في المشروع .

٣ - ان الاعتبارات السياسية تؤدي الى اضعاف الثقة بالنتائج الاقتصادية للمشروع . فاستعمال الانتقاء لإملاء الوظائف في المشروع مثلا تؤدي الى اسناد هذه الوظائف الى مريدي الحكومة الحزبيين مما يجعل المراكز القيادية بل والفنية احيانا بايدي فئة من الافراد لايتمتعون بالمؤهلات العلمية ولا الخبرات الفنية وينعكس على نتائج المشروع باسوأ الاثار .

٤ - تزايد تكاليف المشروع وتلاشي ارباحه في كثير من الاحيان وذلك بسبب عدم الدقة في اتباع سياسة الوفورات في الاجور والمواد الاولية .

لذلك لم يجد المشرع بدا من اخضاع هذه المشروعات الى رقابة خارجية عليا مستقلة (بعد ان كانت خاضعة لرقابة مراقبي الحسابات العاديين) ولم يجد امامه خيرا من الهيئة التي تمارس اختصاص ديوان المحاسبة ، ولكن لم يدعها تطبق في رقابتها القواعد التي تتبعها عادة في مراقبة الادارات الحكومية بل وضع لها اصولا جديدة تتفق مع الطبيعة الخاصة لعمل هذه المشروعات . وكان ذلك في قانون مراقبة المشروعات العامة الصادر سنة ١٩٤٥ الذي عهد فيه الى الديوان الامريكي بالمراقبة السنوية لحسابات المشروع وفقا للوسائل المتبعة في مراقبة المشروعات التجارية .

وبذلك يكون التطور الاقتصادي وتوسع نشاط الدولة في الولايات المتحدة قد وسع من اختصاص الديوان الامريكي وجعل رقابته تتوسع بنفس الدرجة التي توسع فيها دور الدولة بحيث اصبح هذا الديوان يتمتع برقابة شاملة على جميع هيئات الدولة سواء ماكان منها ذا طابع اداري ام اقتصادي ويتولى مراقبة المشروعية والكفاءة والتوفير متبعا في ذلك احدث اساليب محاسبة التكاليف وهكذا يكون الاتجاه الذي سار فيه هذا التطور في الولايات المتحدة قد مال بوضوح نحوالاخذ بفكرة وحدة هيئة الرقابة الخارجية لاتعددها .

هذا ونتيجة للاهتمام بالاخذ بنظام ميزانيات البرامج والاداء في بعض الوحدات الادارية والاقتصادية في الولايات المتحدة وبوجه خاص في وزارة الدفاع واعتبارا من سنة ١٩٦١ فقد جعل ذلك المسؤولين في الديوان الامريكي يفكرون بصورة جدية بتطوير رقابة هذا الديوان لتغطي هذا الاهتمام وتعمل على انجاح نظام هذه الميزانيات وتحقيق اهدافها . لذلك حدث تطور هام في رقابة الديوان وهو اهتمام الديوان بتقويم البرامج والتحقق مما اذا كان البرنامج محققا للاهداف المحددة له . وقد اخذت هذه الرقابة شكلها التطبيقي السليم اعتبارا من سنة ١٩٦٦ ويوم ان استلم رئاسة الديوان الامريكي (Elner Staats) ثم اصدر الكونغرس قانون اعادة التنظيم التشريعي سنة ١٩٧٠ معلنا

ممارسة الديوان هذه الرقابة ومنطلقا من دراسة العلاقة مابين التكلفة والمنفعة بقوله (The comptroller General shall review and analyzs The results of Gocernment programs and activeties carried on under existing law , including the making of cost benefit when ordered by either House of Congress, or upon his own initiative , or when requested by any committee of the House of representatives or the Senate , or any joint committee of the two Hoses have jurisdiction over such programs and activities) .

والآن ناتي على الجزء الاخير من هذا التطور وهو المتعلق باثر النظام الاشتراكي على الرقابة المالية الخارجية .

ان المبدأ الاشتراكي يقوم على اساس الالغاء الكلي او الجزئي للملكية الخاصة وعلى اساس اقامة مجتمع تسوده الملكية العامة لبعض او كل وسائل الانتاج والتوزيع والتبادل . وتختلف الدولة الاشتراكية عن الدولة التدخلية في انها لاتهتم بتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي فحسب وتدع الانتاج والتوزيع الى القطاع الخاص بل تقوم بالانتاج والتوزيع معا وفقا لما ورد في الخطة الاقتصادية التي تتمد في الدولة الاشتراكية بكونها خطة قومية شاملة والزامية .

هذا وقد اتخذت الرقابة المالية في النظام الاشتراكي اسلوبين رئيسين كما يلي :-

أ- <u>الاسلوب السوفييتي :</u> ونجد ان الرقابة المالية لهذا الاسلوب تتميز بالصفات التالية :-

١ - انه ياخذ بمبدأ تعدد هيئات الرقابة بالشكل الذي تختص فيه كل هيئة بممارسة نوع او اكثر من انواع الرقابة . وقد ادى هذا التعدد احيانا الى ازدواج او تكرار في القيام بالرقابة .

٢ - لقد غلبت على الرقابة التي اخذ بها هذا الاسلوب ، صفة الرقابة الاقتصادية ورقابتي الاداء والكفاءة وذلك نظرا لتوسع نشاط الدولة واستغراقه الاقتصاد القومي بمجموعة تقريبا.

٣ - ان جميع الهيئات التي تقوم بهذه الرقابة ترتبط بالسلطة التنفيذية .

٤ - ان رقابة ديوان المحاسبة - بمعناها الاصطلاحي - اصبحت موزعة بين هيئة رقابة الدولة التابعة لرئاسة مجلس الوزراء وبين جهاز الرقابة في وزارة المالية .

٥ - ان جميع هيئات الرقابة التي اتينا على ذكرها تمارس رقابة لاحقة لا سابقة .

ب - <u>الاسلوب البولوني :</u> وتتولى الرقابة الخارجية المستقلة في بولونيا محكمة الرقابة العليا ويتصف هذا الاسلوب بالخصائص التالية :-

١ - ان هيئة الرقابة مستقلة استقلالا كاملا عن السلطة التنفيذية اذ تتمتع بالصفة القضائية وتعمل نيابة عن السلطة التشريعية المتمثلة في البرلمان الذي يحدد للمحكمة اختصاصاتها والمبادئ التي تعمل بموجبها ومدى تعاونها مع السلطات الاخرى . هذا ويعتمد البرلمان على تقرير هذه المحكمة اعتمادا كليا في الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الميزانية قبل اقرار

الحساب الختامي . وهنا نجد ان تطور الرقابة في ظل الدولة الاشتراكية في بولونيا يميل الى الاقتراب من تطورها في الدول الرأسمالية .

٢ - ان الاتجاه في بولونيا يميل الى الاخذ بمبدأ وحدة الرقابة الخارجية والى تركيز هذه الرقابة في هيئة واحدة فقط هي اقرب ماتكون الى ديوان المحاسبة .

٣ - يشمل اختصاص المحكمة مراقبة جميع انواع النشاط الاقتصادي والاداري والمالي والتنظيمي للدولة . لذلك فإنها تراقب جميع وزارات اوادارات ومؤسسات الدولة وهيئاتها المحلية والهيئات التعاونية والمنظمات الاجتماعية بل والمنشآت الخاصة احيانا مما يؤكد لنا ان رقابة هذه المحكمة شاملة .

٤ - تراقب المحكمة تنفيذ النفقات العامة من زاوية المشروعية والتوفير والملاءمة ومطابقة الخطة (اي الرقابة الاقتصادية) . لذلك فإنها تراقب بصورة رئيسية تنفيذ كل من الميزانية العامة للدولة والخطة الاقتصادية القومية .

هذا وقد ظهرت آثار التطور الاقتصادي في نظام الرقابة الخارجية المالية واضحه في وطننا العربي وبوجه خاص في مصر على اثر انشاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ الذي اعطى اختصاص متابعة تنفيذ الخطة الاقتصادية والقيام بمراقبة كفاءة الاداء كما بدا ذلك في ديوان الرقابة المالية العراقي الذي اعيد تنظيمه بالقانون الصادر سنة ١٩٨٠.

اما ديواننا في الامارات العربية المتحدة فقد استفاد الى حد كبير من التطور الذي بلغته الرقابة في الدول الاخرى بالشكل الذي شملت فيه رقابة الديوان جميع هيئات القطاع العام الاداري والاقتصادي بل وبعض هيئات القطاع الخاص التي لها صلة بالمال العام كما امتدت رقابته بالاضافة الى رقابتي المشروعية والمحاسبة الى رقابة الكفاءة باجلى معانيها مما سنوضحه في الابواب القادمة .

الباب الثانـــــي

الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة

حتى نتمكن من تحديد الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة في الامـــارات العربية المتحدة لابد من الرجوع الى نص المادة /٤/ من قانون ديوان المحاسبة رقـــم /٧/ لسنة ١٩٧٦(التي تقول :ـ« يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهات الآتية :ـ

١ ـ الوزارات والدوائر الحكومية الاتحادية .

٢ ـ المجلس الوطني الاتحادي .

٣ ـ المؤسسات والهيئات العامة التابعة للدولة .

٤ ـ الشركات والهيئات التي يكون للدولة او لاحد الاشخاص المعنوية العامة حصة فـي رأسمالها لاتقل عن ٢٥٪ او التي تضمن الدولة لها حدا ادنى من الربح او تقدم لهـا اعانة مالية .

٥ ـ اية جهة اخرى يعهد المجلس الاعلى للاتحاد او رئيس الدولة او مجلس الـــوزراء الى الديوان بمراقبتها.

«وللديوان ، بناء على طلب خطي من حاكم الامارة ، ان يمارس الرقابة المالية علـى الدوائر الحكومية في الامارة وكذلك مالية الهيئات والمؤسسات التابعة لها وجميـــع الشركات التي يكون للامارة حصة لاتقل عن ٢٥٪ من رأسمالها او التي تضمن حكومة الامـارة لها حدا ادنى من الربح او تقدم لها اعانة مالية ».

ومن خلال دراستنا لنص هذه المادة يمكننا ان نصنف الجهات الخاضعة لرقابة ديـــوان المحاسبة الى فئتين اثنتين :ـ

١ ـ الاشخاص المعنوية العامة .

٢ ـ الاشخاص المعنوية الخاصة .

وسوف نخصص لبحث كل نوع من هؤلاء الاشخاص وما ينضوي تحته من الجهات الواردة فـــي المادة /٤/ الخاضعة لرقابة الديوان ، فصلا مستقلا .

الفصـــل الأول
الاشخاص المعنوية العامة (١)

ان الاشخاص المعنوية العامة هي الاشخاص التي تتبع في الاصل احكام القانون العـــام وهي كما يمكن استنتاجها من نص بعض فقرات المادة/٤/ الانفة الذكر كما يلي :ـ

١ ـ الـدولـــة.
٢ ـ المؤسسات او الهيئات العامة .
٣ ـ الإمـــــــارات .

هذا ونعتقد ان « الشركات العامة » هي من الاشخاص المعنوية العامة ذلك لانهـــا تخضع في اغلب اعمالها لاحكام القانون العام مما يجعلها ، بهذه الصفة ، اقـــرب ماتكون الى الاشخاص المعنوية العامة منها الى الاشخاص المعنوية الخاصة . ورغـــم ذلك فإننا سنبحثها ضمن الاشخاص المعنوية الخاصة حفاظا على وحدة الموضوع .

١ ـ الدولة : وهي في مقدمة الاشخاص المعنوية التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبـــة والتي تدخل ضمن مفهومها الوزارات والدوائر الحكومية الاتحاديـــة والمجلس الوطني الاتحادي المنصوص عليها في الفقرتين ١ و ٢ مـــن المادة /٤/ اعلاه ، وذلك سواء أكانت نفقاتها وايراداتها داخلة ضمـــن الميزانية العامة للدولة او كانت لها ميزانية ملحقة وذلك على اســاس ان المصالح العامة ذات الميزانيات الملحقة هي مصالح لا تتمتـــع بالشخصية المعنوية المستقلة وانما تعمل في ظل شخصية الدولة وذلـــك وفقا للمفهوم الذي كنا قد اوضحناه في محاضراتنا المتعلقة بـــالإدارة المالية للدولة .

هذا وتخضع هذه الوزارات والادارات جميعها والمجلس الوطني الاتحـــادي لرقابتي ديواننا المسبقة واللاحقة عدا بعض العمليات المتعلقة ببعـــض لجان متخصصة كلجنة تسوية القروض التي تقرر انشاؤها بقرار مجلـــس الوزراء رقم /   / لسنة   ١٩م وذلك من اجل اعادة تمويل القـروض العقارية للمواطنين والتي تضمن القانون رقم /١٥/ لسنة ١٩٨١ اعفـــاء عقودها من الرقابة المسبقة في المادة الاولى منه وأوجب على الديـــوان في المدة/٢/ منه ان يتقيد في قيامه بالرقابة اللاحقة ببرنامـــج التدقيق الذي تضعه اللجنة المذكورة . ولا شك ان اعداد هذه اللجنـــة لبرنامج التدقيق للديوان يعتبر تدخلا في العمل الرقابي الذي يقوم بـه الديوان على اعمال اللجنة مما يؤدي الى المساس باستقلال الديـــوان ويجعل مثل هذا القانون ، والحالة هذه ، مخالفا للدستور لانه يمـــس استقلال الديوان ولا يجعل موظفيه يقومون بوظائفهم الرقابية على خيـــر وجه لان من غير المعقول ولا المقبول ان يترك للهيئة الخاضعة للرقابـــة نفسها ان تضع برنامج تدقيق حساباتها ، وكان اجدر بالمجلس الوطنـــي الاتحادي وهو الجزء من السلطة التشريعية التي يتبعها الديوان والتي

يقوم بعمله نيابة عنها ان تستمع لرئيس ديوان المحاسبة قبل الموافقة عليه وان تعترض على مثل هذا النص وان تثير هذا الاعتراض اما المجلس الاعلى للاتحاد لانه يعتبر بادرة تشريعية خطيرة تؤدي ولا شك الى اضعاف رقابة الديوان والى التهرب منها واننا لنامل ، بدافع حرصنا على هذه الرقابة الخارجية التي يقوم بها ديوان المحاسبة الا يصدر مثل هذا التشريع في المستقبل كما نامل ان ينقضي عمل هذه اللجنة وان تضم اعمالها الى المصرف العقاري بعد مباشرته العمل .

كما ان ديواننا وهو بصدد رقابة وزارات الدولة واداراتها العامة لايراقب النفقات السرية وانما يكتفي وفقا لنص المادة /١٨/ من قانون الديوان من اجل اثبات صرفها بان يقدم الوزير المختص كل ٣ اشهر اقرارا موقعا منه يتضمن بيان المبالغ المصروفة خلال هذه المدة من اعتماد النفقات السرية المخصصة لوزارته بالميزانية وشهادة بأن هذه المبالغ قد تم صرفها في حدود الاعتمادات المقررة وضمن الاهداف التي خصصت من اجلها تلك الاعتمادات .

٢ - المؤسسات او الهيئات العامة : ويقصد « بالمؤسسة العامة او الهيئة العامة » المنصوص عليها في الفقرة /٣/ من المادة /٤/ اعلاه بانها ؛ مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة ويتمتع بالشخصية المعنوية ، وهي التي وضعنا ميزانيتها بالميزانية المستقلة واتينا على بحثها تفصيلا في محاضراتنا المتعلقة بالادارة المالية للدولة . ولما كانت فكرة المرفق العام لم تعد مقصورة للدلالة على المرافق العامة الادارية فحسب بل شملت المرافق الاقتصادية ايضا بمختلف اوجه النشاط الصناعية والتجارية والزراعية والمالية . لذلك فان مدلول عبارة « المؤسسة او الهيئة العامة » المنصوص عليها في المادة /٤/ من قانون الديوان لايقتصر على المؤسسات او الهيئات العامة الاتحادية ذات الطابع الاداري بل يشمل ايضا المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي وذلك ايا كان مظهر النشاط الذي ينضوي تحت لفظه « الاقتصادي » هذا والاصل في هذه المؤسسات او الهيئات العامة الاتحادية ان تخضع جميعها لرقابتي ديواننا اللاحقة والسابقة الا ان مشرعنا جرى على اعفاء بعضها من الرقابة المسبقة وهي : المصرف المركزي ومؤسسة الامارات العامة للبترول والمصرف العقاري ، كما وضع بعض قيود على الديوان حيث قيامه بالرقابة اللاحقة على بعضها وذلك كالمصرف المركزي اذ لم يسمح لديوان المحاسبة ان يتدخل في تسيير اعمال المصرف او يتعرض لسياسته مما كنا قد اوضحناه في الجزء المتعلق بالميزانيات المستقلة من محاضراتنا الخاصة بالادارة المالية للدولة .

هذا بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة الاتحادية . اما الهيئات والمؤسسات العامة المحلية في الامارات فهي وان كانت من الاشخاص المعنوية العامة ايضا ولكنها لاتخضع بداءة لرقابة الديوان وانما تخضع لرقابته فقط بناء على طلب خطي من حاكم الامارة .

٣ - الامارة : وهي من الاشخاص المعنوية العامة باعتبارها تمثل وحدات من اللامركزية السياسية في الدولة وذلك بالشكل الذي تتكون فيه كل امارة من دوائر محلية ، لاتخضع هذه الدوائر لرقابة الديوان الا بناء على طلب خطي من حاكم الامارة . هذا ولم يتقدم اي من حكام الامارات حتى الآن بمثل هذا الطلب عدا امارة ابو ظبي التي طلب حاكمها من ديوان المحاسبة مراقبة دارة المحاكم الشرعية فيها فقط .

هذا ونأمل ان يطالب حكام الامارات جميعهم ديوان المحاسبة بإجراء هذه الرقابة على الدوائر المحلية ومنها البلديات في اماراتهم ذلك لان منابع الايرادات الاصلية هي في الامارات وخاصة امارتي ابو ظبي ودبي كما ان نفقاتها تشكل جزءا هاما وكبيرا من الإنفاق العام الحكومي في الدولة كما ان المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات العامة التي تساهم فيها الامارات تشكل جزءا كبيرا من رأس المال القومي لذلك لايمكن ان تبقى كل هذه الهيئات بدون رقابة خارجية مالية مستقلة حتى الآن لان رقابة مراقبي الحسابات العاديين عليها لم تعط نتائج جيدة خاصة وان تعيينهم يتم من قبل الدوائر نفسها او من قبل مجالس ادارة المؤسسات والشركات الامر الذي يقتضي ان يولى هذا الموضوع اهمية كبرى وان يكلف الديوان بمراقبتها او تنشأ دواوين محاسبة على مستوى الامارات وخاصة في امارتي ابو ظبي ودبي .

الفصـــل الثانـــي
الاشخاص المعنوية الخاصـــة

ان الاشخاص المعنوية الخاصة التي تهمنا في بحثنا هذا والتي تدخل ضمن مفهـــوم المادة /٤/ اعلاه هي :ـ

١ ـ الشركـــــات .
٢ ـ الجمعيـــات .

هذا ولما كان بحثنا هنا انما ينحصر في معالجة الهيئات الخاضعة لرقابة الديـوان فقط . وكان الاصل في الاشخاص المعنوية الخاصة ان لاتمتد اليها رقابة الديـــوان لان اموالها اموال خاصة لاصلة لها باموال الدولة ولان عمل رقابة الديوان انما ينصب علـــى ادارات وهيئات الدولة ومؤسساتها العامة التي تستعمل اموال الدولة فحســب ، الا ان التطور الحديث للفكر الاقتصادي والمالي اوجد صلة وثقى بين الدولة وبعض الاشخـــاص المعنوية الخاصة الى الحد الذي اصبحت فيه الدولة مهيمنة هيمنة كاملة على بعض هـــذه الاشخاص من الناحيتين المالية والادارية . وكانت هذه الصلة تبدو اكثر ما يكـــون وثوقا في الشركات والجمعيات .

لذلك فان بحثنا لمدى خضوع الاشخاص المعنوية الخاصة لرقابة ديواننا فـــي الامارات العربية المتحدة سيكون مقصورا على تلك الهيئات الاخيرة فقط . ومن اجل ذلـــك فاننا نقسم البحث في هذا الفصل الى قسمين اثنين كما يلي :ـ

١ ـ الشركـــــات .
٢ ـ الجمعيـــات .

اولا : <u>الشركات :</u> نصت المادة /٤/ من قانون ديواننا رقم /٧/ لسنة ١٩٧٦ في الفقـرة /٤/ منها على انه « يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهـــات الاتية :ـ

« ..... ٤ ـ الشركات ..... التي يكون للدولة او لاحد الاشخاص المعنويـــة العامة حصة في رأسمالها لاتقل عن ٢٥ ٪ او التي تضمن الدولة لها حدا ادنـــى من الربح او تقدم لها اعانة مالية ».

ومن خلال التمعن في هذا النص يبدو ان الشركات تخضع لرقابة ديوانـنـــا اذ اتخذت احدى الصور الاربع التالية : ـ

١ ـ <u>شركات الاقتصاد المختلط :</u> وهي تعني « تلك الشركات المساهمة التي تشتـــرك فيها الدولة او احد الاشخاص العامة مع رؤوس الاموال الخاصة بقصد انشاء مشروعـــات تهدف الى تحقيق مصلحة المجموع او بقصد انشاء او تمويل او تنمية اوجه النشـــاط الاقتصادي » وهذه الشركات التي يساهم فيها القطاع العام مع القطاع الخاص تخضـــع لرقابة ديواننا بشرط الا تقل نسبة مساهمة الدولة او احد الاشخاص المعنويـــة العامة ـ كما اوضحناها سابقا ـ في رأسمالها عن ٢٥ ٪ ، والمقصود برأس المـــال هنا هو رأس المال المرخص به . فيكفي ان ينص في الاداة القانونية المتضمنـــة انشـاء هـــذه الشركة على ان حصة الدولة في رأسمالها المحدد في تلك الاداة

تبلغ ٣٥ ٪ فاكثر منه حتى تصبح الشركة خاضعة لرقابة الديوان اللاحقة وفقا لقانون هذا الديوان وتمتد رقابة الديوان الى جميع العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالشركة . ولا تخضع لرقابته المسبقة لانها ليست من الاشخاص المعنوية العامة .

٣ - الشركات العامة : وهي تعني تلك الشركات المساهمة التي تمتلك الدولة او احد الاشخاص العامة - بمفرده او بالمشاركة بينه وبين الدولة او بعض الاشخاص العامة الاخر - كامل اسهمها وذلك اما نتيجة تاسيسها بداءة من قبل الدولة او احد الاشخاص العامة او نتيجة شراء اسهمها كليا.

هذا وقد ثار الخلاف حول تحديد صفة الاشخاص التي تنضوي تحتها هذه الشركات هل هي الاشخاص المعنوية العامة ام الاشخاص المعنوية الخاصة . وقد انقسم الرأي الى اتجاهين اثنين : ذهب اولهما الى اعتبار هذه الشركات من الاشخاص المعنوية الخاصة ، بينما ذهب ثانيهما الى اعتبارها من الاشخاص المعنوية العامة بل واكثر من ذلك من المؤسسات العامة .

ولكن رغم اننا نرجح اعتبار هذه الشركات من حيث المبدأ من الاشخاص المعنوية العامة [1] ، الا اننا نرى الا داعي لبحث هذا الجانب من الموضوع باسهاب وعرض الحجج المتعلقة به بصورة مفصلة هنا لانه لن يكون لتحديد هذه الشركات واعتبارها من اشخاص القانون العام او اشخاص القانون الخاص اي اثر على خضوع هذه الشركات لرقابة ديواننا اللاحقة فهي تخضع لهذه الرقابة ايا كان وصف شخصيتها القانونية .

هذا ومما يؤسف اليه ان يتجه مشرعنا اخير الى اصدار القانون رقم ١٠/ تاريخ ١٩٨١/٦/١٤ م باعفاء احدى الشركات العامة وهي المصرف العربي للاستثمار والتجارة من رقابة ديوان المحاسبة (وهو شركة عامة مؤلفة من دولتنا الامارات العربية المتحدة ومن شخصين عامين آخرين هما المصرف الجزائري والمصرف الليبي) . ولاشك ان هذا الاتجاه ليس له مايبرره وهو اتجاه غير مقبول لانه يؤدي الى التمييز مابين الشركات العامة من حيث خضوعها لرقابة الديوان بلا مبرر قانوني ولا واقعي وكان الاجدر بالمجلس الوطني الاتحادي وهو الجزء من السلطة التشريعية الذي يتبعه ديوان المحاسبة ان يبدي ملاحظاته على هذا القانون بالرفض عندما قدم اليه مشروعه . ونأمل ان يتجنب مشرعنا السير في هذا الاتجاه الذي لامبرر له سوى هروب المصرف من رقابة الديوان خاصة وان هذه المصرف قد استعمل قبل صدور هذا القانون جميع الوسائل والطرق في تحديد وضعه القانوني على الوجه الذي ينجيه من هذه الرقابة متذرعا بأنه شركة مابين دول الامر الذي يجعلها بهذه الصفة فوق الدول ولاتخضع للقانون الداخلي في الدولة وبالتالي لاتخضع لقانون الديوان باعتباره قانونا داخليا وانما تخضع لاتفاقية انشائها .وقد رد الديوان على ادعاء المصرف هذا من خلال نصوص اتفاقية انشائه التي تعلن بصراحة انه

---

(١) - راجع مؤلفنا /رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة (المرجع السابق)

شركة مابين دولتين ومصرفين اجنبيين (وليس دولتين) ، كما انه لايحمل الصفة الدولية وانما يحمل جنسية الامارات العربية المتحدة ويخضع لاحكام القانون الداخلي فيها الامر الذي يجعله بهذه الصفة شركة خاضعة لقوانين الامارات ومنها قانون ديوان المحاسبة ولما طالب الديوان بالسماح لموظفيه بمراقبته لان ديواننا جرى على عدم اخضاع الشركات فوق الدول التي يتم انشاؤها بناء على اتفاقية مبرمه مابين الدول لرقابة الديوان اللاحقة كما ان مشروع الاتفاقية الدولية قبل ابرامها مابين دولتنا وباقي الدول لاتخضع لرقابة ديواننا المسبقة . وهذا اجتهاد مستقر لديواننا . لذلك فلم يجد المصرف الانف الذكر من وسيلة للهروب من رقابة الديوان الا بالمطالبة باستصدار قانون يقرر اعفاءه من رقابة الديوان .

اما بشأن خضوع الشركات العامة للرقابة المسبقة التي حصرها مشرعنا – كما يبين من الرجوع الى المادة /٦/ من قانون الديوان – بمراقبة مشاريع عقود الدولة والاشخاص المعنوية العامة فإننا لم نر اخضاعها لهذه الرقابة لان طبيعة اعمالها لاتنسجم مع هذه الرقابة الامر الذي جعلنا نميل الى اخذ الديوان بالرأي الاول المخالف لرأينا الشخصي المتقدم الذكر حين تفسيره لنص المادة/٦/ السالفة الذكر ووضعها موضع التطبيق .

٣ – الشركات التي تقدم لها الدولة او احد الاشخاص المعنوية العامة اعانة مالية والمقصود بالاعانة المالية هنا كل ماتقدمه الدولة للشركة من مبالغ بنية عدم الاسترداد او بنية الهبة والتبرع اما مايدفع بنية الاسترداد كالقرض مثلا فإن تقديمه للشركة لايخول ديواننا مراقبة حساباتها وانما يهتم الديوان فقط باسترداد القرض المقدم لها اصلا وفائدته وفقا لما هو منصوص عليه في عقد القرض ، ووفقا لما هو مفصل في بحث مراقبة قروض الدولة في الفقرة /٤/ من المادة /١٠/ من قانون الديوان ، الامر الذي يجعل من غير الممكن تفسير عبارة (الإعانة المالية) الواردة في الفقرة/٤/ من المادة/٤/ بانها تمتد الى القروض لان المشرع قد نظم احكام رقابتها في حكم مستقل .

هذا وان مشرعنا عندما اخضع هذه الشركات لرقابة الديوان فإنه لم يحدد قيمة (الاعانة المالية) التي اذا بلغت مبلغا معينا خضعت هذه الشركة لرقابة الديوان . لذلك فانه لمجرد نيل الشركة الاعانة المالية تخضع لرقابة الديوان اللاحقة .

هذا ومما تجدر الاشارة اليه ان نطاق خضوع حسابات الشركة المعانة لرقابة الديوان يختلف باختلاف اسلوب منح الاعانة . فإذا منحت الاعانة للشركة انطلاقا من مبدأ الشمول ودون تخصيصها بجهة او بمشروع معين في الشركة خضعت حسابات الشركة جميعها لرقابة الديوان . اما اذا اتبع في منح الاعانة اسلوب التخصيص بجهة او بمشروع معين خضعت لرقابة الديوان حسابات ذلك الجزء الذي خصصت له الاعانة .

٤ – الشركات التي تضمن لها الدولة حدا ادنى من الارباح ، وتخضع هذه الشركات لرقابة الديوان اللاحقة ايا كان مقدار هذا الحد الادنى الذي تضمنه الدولة .

هذا وتخضع جميع هذه الانواع من الشركات لرقابة الديوان بداءة بناءعلى نص قانون الديوان ولاحاجة ان تنص الاداة القانونية المتضمنة انشاءالشركة على ذلك.ويراقب الديوان هذه الشركات وفقا للقواعد التي نص عليها قانون الديوان ولا

سيما الفقرة /٨/ من المادة /١٠/ من قانون الديوان . كما يراقب بوجه خاص تقارير مراقبي حساباتها. وبذلك يكون تشريعنا قد اخذ بأحدث الاتجاهات في اخضاع الشركات لرقابة ديوان المحاسبة .

ثانيا: الجمعيات والهيئات الاخرى :ـ نصت الفقرة /٤/ من المادة /٤/ من قانون ديواننا على مايلي : « يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهات الاتية :ـ

....

« ٤ ـ .... الشركات والهيئات التي تكون للدولة او لاحد الاشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لاتقل عن ٢٥ ٪ او تضمن الدولة لها حدا ادنى من الربح او تقدم لها إعانة مالية ».

وقد عالجنا في البند السابق الشق الاول من هذه الفقرة المتعلق بموضوع الشركات وما يتصل بها من حكم المساهمة في راس المال وضمان الحد الادنى من الربح ونيل الاعانة . ونعالج في هذا البند الشق الثاني المتعلق بالهيئات المعانة عدا الشركات .

ان لفظة « الهيئات » المستعملة في هذه الفقرة يقصد بها الاشخاص المعنوية الخاصة بل وحتى العامة مما لم يات المشرع على معالجته ضمن الاشخاص المعنوية العامة وما يتفرع عنها من وحدات وسلطات عامة في باقي فقرات هذه المادة . وذكر المشرع « الشركات » قبلها نظرا لاهميتها ولما تتميز به من طابع خاص وان كانت من الممكن ان تدخل ضمن لفظة « الهيئات » وان تكون مشمولة بها وذلك نظرا لما تحوية اللفظة من معنى واسع يمكن ان يستغرق جميع الاشخاص المعنوية الخاصة والعامة . ولكن جاء ذكرها في هذه الفقرة من قبيل ذكر الخصوص الى جانب العموم للاهمية .

لذلك فيمكن ان تتضمن هذه اللفظة الجمعيات وهي كل جماعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة او غير معينة تتالف من عدة اشخاص طبيعية او اعتبارية لغرض غير الحصول على ربح مادي ، كما يمكن ان تشمل المؤسسات او الهيئات ذات النفع العام وغيرها مما يمكن ان يكون قد ادخله التشريع او الفقه او القضاء تحت مفهوم الاشخاص المعنوية الخاصة او الاشخاص المعنوية العامة او كما تسمى احيانا اشخاص القانون العام .

لذلك فيمكن ان تتضمن هذه اللفظة كل ماعتبره التشريع او القضاء او الفقه من اشخاص معنوية عامة او اشخاص القانون العام الخاضعة للقانون الداخلي ـ مما لم يات ذكره في باقي فقرات المادة /٤/ اعلاه ـ كالهيئات المهنية والنقابات او الهيئات الدينية الطائفية او ماعتبر من الاشخاص المعنوية الخاصة كالجمعيات والهيئات ذات النفع العام والنوادي ايا كان وصفها وطبيعة نشاطها والجهة الادارية التي تشرف عليها في الدولة سواء اكانت وزارة او مؤسسة عامة . كالجمعيات والنوادي الرياضية والثقافية والاجتماعية والفنية . « والهيئات » بالمفهوم المتقدم تخضع لرقابة ديوان المحاسبة اذا نالت اعانة مالية من الدولة . وتنطبق على الاعانة نفس القواعد التي كنا قد تحدثنا عنها ونحن بصدد بحث الشركات .

هذا ومما تجدر الاشارة اليه ان ديواننا قد ادخل ضمن مفهوم هذه الهيئات المعانة المنصوص عليها في الفقرة /٤/ اعلاه بعض الاشخاص المعنوية العامة الموجودة داخل الامارات كالبلديات واخضعها لرقابة الديوان لمجرد حصول البلدية في الامارة على اعانة من الحكومة الاتحادية حتى ولو لم يطلب حاكم الامارة خطيا باخضاعها لرقابة الديوان .

هذا وفي آخر فقرة من فقرات المادة /٤/ اعلاه ، نص المشرع على ان ديوان المحاسبة يمكن ان يمارس رقابته المالية على اية جهة اخرى - من غير الجهات التي نصت عليها هذه المادة اي من غير الاشخاص المعنوية العامة والخاصة التي اتت على ذكرهم - يعهد المجلس الاعلى للاتحاد او رئيس الدولة او مجلس الوزراء الى الديوان بمراقبتها . وقد استفاد مجلس الوزراء من هذه الفقرة وخول ديوان المحاسبة حق اختيار مراقب الحسابات الممثل لدولة الامارات ضمن هيئة الرقابة المالية في شركة تونس والامارات للاستثمارات الهندسية وهي شركة فوق الدول لاتخضع للقوانين الداخلية للدولة ومنها قانون ديوان المحاسبة وانما تخضع للاتفاقية الموقعة بين الدولتين بانشائها وفعلا . وقد اختار الديوان موظفا فنيا من موظفيه الفنيين لاجراء هذه الرقابة .

ولا شك ان نص الفقرة /٥/ هذه تمكن السلطات العليا ان تكلف الديوان بمراقبة اية هيئة مشمولة بفقرات المادة/٤/ اعلاه وهذا يؤدي الى توسع رقابة الديوان من حيث الهيئات الخاضعة لرقابته كما يساعد السلطات العليا ولا سيما السلطة التشريعية على اخذ المعلومات اللازمة بشان مراقبة حسابات اية هيئة من هيئات القطاع العام والخاص في الدولة ، كما ان هذه الفقرة تساعد على الاستفادة من رقابة الديوان في النطاق الدولي .

وفي ختام حديثنا عن الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة لابد لنا من ان نعرض ظاهرة هامة جرت بعض الدوائر في الامارات وبعض المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات على المستوى الاتحادي على تكليف مراقبي حسابات من القطاع الخاص لمراقبة حساباتهارغم ان هذه الهيئات خاضعة لرقابة ديوان المحاسبة . وقد حاول البعض الاستناد الى ذلك من اجل الاستغناء عن رقابة الديوان حين مناقشة مشروع قانون الديوان من قبل السلطات المختلفة قبل اصداره . ولا شك ان هذا الراي منطلق من منطلق غير صحيح وغير مقبول ذلك لان رقابة هؤلاء المراقبين لايمكن الاعتماد عليها لوحدها في اعطاء فكرة واضحة عن مدى سلامة استعمال الهيئة لاموال الدولة كما انها غير قادرة على القيام مقام رقابة الديوان لان لكل منهما هدفها الخص بها . فمراقبو الحسابات يقومون باعمالهم نيابة عن الجمعية العمومية للهيئة سواء اكانت شركة او جمعية التي يهمها ان تطلع على المركز المالي الحقيقي

للهيئة ، بينما يقوم الديوان بعمله نيابة عن السلطة التشريعية التي يهمها ان تعرف مدى ملاءمة ومشروعية استعمال السلطة التنفيذية للاعتمادات المخصصة لها من اجل استخدامها في اوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي في القطاع الخاص . هذا فضلا عن ان رقابة الديوان محاطة بضمانات تجعل منها رقابة مستقلة في حين ان مراقبي الحسابات لايتمتعون بالاستقلال لاتجاه الهيئة التي يراقبونها ولاتجاه السلطة التنفيذية . هذا فضلا عن ان نطاق رقابة هؤلاء المراقبين اضيق من الرقابة الاخيرة التي تغني لوحدها كما ان الاحتفاظ بها دون رقابة مراقبي الحسابات سيوفر على الدولة والهيئات التابعة مبالغ طائلة هي اجور اولئك المراقبين .

الباب الثالث

انواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة ونطاق كل منها

تختلف انواع الرقابة المالية التي يمارسها ديواننا بموجب قانونه رقم ٧٧/ لسنة ١٩٧٦ باختلاف الزاوية التي ينظر منها للرقابة .

اولا : من حيث الوقت الذي تمارس فيه الرقابة : فيمكن ان نقسمها الى ثلاثة انواع هي :-

١ - الرقابة المسبقة
٢ - الرقابة المرافقة
٣ - الرقابة اللاحقة

ثانيا: من حيث طبيعة الرقابة : وتبدو في ثلاثة انواع هي :-

١ - رقابة المشروعية
٢ - الرقابة المحاسبية
٣ - رقابة الكفاءة

ثالثا: من حيث النطاق الذي ترسمه الرقابة لنفسها: وهي تنقسم الى نوعين اثنين :

١ - الرقابة الانتقائية او الاختبارية
٢ - الرقابة الشاملة

رابعا: من حيث مدى حرية هيئة الرقابة في اجرائها :وتقسم الى نوعين اثنين :

١ - الرقابة المقيدة
٢ - الرقابة التقديرية

هذا وسوف نعتمد في بحثنا لانواع الرقابة ونطاق كل منها في ديواننا على التقسيم الاول الذي ينطلق من الوقت محاولين ان نعرض من خلاله باقي انواع الرقابة ونطاق كل منها . وذلك على الوجه الذي نخصص فيه كل نوع من الانواع الثلاثة من الرقابة فصلا مستقلا .

الفصـــل الاول
الرقابـــة المسبقـــة (١)

حتى نتمكن من بحث هذا الموضوع واعطاء صورة واضحه عنه ، نرى ان نقسم البحث فيــه كما يلي :-

١ - تعريف الرقابة المسبقة وبيان صورهاومدى الاخذ بها من قبل دواوين المحاسبة.
٢ - نطاق الرقابة المسبقة .
٣ - اجراءات الرقابة المسبقة .
٤ - تقدير الرقابة المسبقـــة.
٥ - التنسيق في الرقابة المسبقة مابين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجيـــة التي يقوم بها ديوان المحاسبة .

اولا : تعريف الرقابة المسبقة وبيان صورها ومدى الاخذ بها من قبل دواويـــن المحاسبة :-

ان الرقابة المسبقة تعني الرقابة التي تتم على تصرف ما قبل اتخـــاذه او اصداره او إبرامه او تنفيذه . لذلك فإن الرقابة المسبقة ، بهذا المعنى، لاتبـدو في شكل او صورة واحدة وانما في صور وانواع متعددة يختلف شكلها واسلوبهـــا واجراءات ممارستها بإختلاف التصرف الذي تفرض عليه الرقابة المسبقة من جهـــة وباختلاف المرحلة التي تفرض عندها هذه الرقابة من جهة ثانية وباختلاف نوع ونظـام ومستوى الجهة التي تمارسها من جهة ثالثة .

وتأسيسا على ماتقدم فإننا نعرض فيما يلي صور الرقابة المسبقة ونبين مـــدى ممارسة دواوين المحاسبة لكل صورة منها :-

ا - رقابة مسبقة على عملية اخراج الاموال من مصرف الدولة : والمثال التقليـــدي لهذه الرقابة ، الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة في انكلترا علـــى وزارة المالية قبل سحبها الاموال من مصرف انكلترا.

ب - رقابة مسبقة على الخطط الفرعيـــة . وقد تبدو هذه الرقابة في صورتين اثنتيـن كما يلي :-

١ - رقابة مسبقة على الخطة قبل اصدارها .
٢ - رقابة مسبقة على الخطة قبل تنفيذها .

ونقصد « بالخطط الفرعية » هنا الخطط المتعلقة بالقطاعات والنشاطـــات والمشروعات التي تتم المراقبة عليها للتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للخطـــة الاجمالية على مستوى الدولة . هذا ولم نعثر على نظام يعهد الى ديوان المحاسبة

---

(١) انظر من اجل تفصيل اكبر مؤلفنا: رقابة ديوان المحاسبة على مشروعية تنفيـــذ النفقات العامة : المرجع السابق ص ٥٢٣ - ٦٠٦ والبحث الذي قدمه ديواننا الـــى المؤتمر الثاني لمجموعة العمل للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المنعقد فـــي الرياض(نيسان /ابريل ١٩٨٠) بعنوان : دور الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبـــة بالنسبة للرقابة المسبقة (ص ١ -٣٨).

بهذه الرقابة المسبقة على الخطط قبل اصدارها او قبل تنفيذها، ذلك لان الخطة بهذا المعنى ، لاتخرج عن كونها نوعا من التوجيه الذي تنفرد السلطة المختصة بإعداده واصداره دون رقابة خارجية مستقلة عليها من ديوان المحاسبة قبل الاصدار او قبل التنفيذ وانما تتم رقابة الديوان عليها عادة بصورة رقابة متابعة مرافقة للتنفيذ او بصورة رقابة لاحقة للتنفيذ وعند ئذ تتاح لديوان المحاسبة فرصة الحكم على مدى سلامة الخطة من خلال مراقبته ومتابعته لتنفيذها الامر الذي تبدو فيه هذه الرقابة بصورة رقابة مرافقة او لاحقة مما يخرج عن نطاق بحث هذا الفصل .

ج - رقابة مسبقة على الارتباط بالنفقة - وهي المرحلة الاولى من مراحل عملية الانفاق - وتبدو هذه الرقابة في عدة صور كما يلي :-

(١) رقابة مسبقة على مشاريع القرارات الادارية - المتضمنة ارتباطا بنفقة - قبل اصدارها: وهي رقابة تتم على القرار الاداري - باعتباره مظهرا من مظاهر الارتباط بالنفقة - وهو لايزال مشروعا وقبل ان يصدر من السلطة المختصة . وقد اخذت بهذا النوع من الرقابة دواوين المحاسبة في بعض دول امريكا اللاتينية .

(٢) رقابة مسبقة على القرارات الادارية - المتضمنة ارتباطا بنفقة - قبل تنفيذها : وتتم هذه الرقابة بعد صدور القرار الاداري من السلطة المختصة اي بعد ان يستوفي عناصر تكوينه وقبل وضعه موضع التنفيذ . وقد اخذ بها كل من النظامين الايطالي واللبناني ، كما كان ياخذ بها نظام ديوان المحاسبة في سورية قبل الغائه سنة ١٩٦٨ ، يوم اصبحت الرقابة المالية في سورية رقابة داخلية تابعة لوزارة المالية .

(٣) رقابة مسبقة على مشاريع العقود قبل ابرامها : وتتم الرقابة هنا على مشروع العقد او الاتفاق قبل ابرامه . وقد اخذ بهذا النوع من الرقابة ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة كما اخذ به نظام ديوان المحاسبة في الكويت .

(٤) رقابة مسبقة على العقود قبل تنفيذها: وتجري هذه الرقابة على العقد بعد ابرامه من السلطة المختصة وقبل وضعه موضع التنفيذ ، ونجد لهذا النوع من الرقابة تطبيقا في كل من نظامي ديوان المحاسبة في ايطاليا ولبنان .

د - رقابة قبل الدفع : وتتم هذه الرقابة قبل مرحلة الدفع الفعلي للنفقة ، اي قبل اتمام المرحلة الرابعة من المراحل التي تمر بها عملية الانفاق . واوضح مثال لها يبدو في نظام ديوان المحاسبة في بلجيكا .

ثانيا: نطاق الرقابة المسبقة : حتى نتمكن من اعطاء فكرة واضحة عن نطاق الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، لابد لنا من ان نقسم البحث في هذا الموضوع الى اقسام ثلاثة :-

١ - بحث نطاق الرقابة المسبقة من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة .
٢ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث الاعمال الخاضعة لهذه الرقابة .
٣ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث طبيعة او ماهية الرقابة نفسها .

هذا ونظرا لما ينطوي عليه بحث نطاق الرقابة المسبقة من اهمية لانه يمثل جوهر وروح البحث في موضوع الرقابة المسبقة . لذا فقد كنا نود لو اننا تناولنا البحث في هذا الجزء من الموضوع بصورة مفصلة في اغلب الدول الاخذة بنظام الرقابة المسبقة ، الا اننا لاحظنا ان ذلك سيؤدي الى توسع في حجم البحث مما يجعل منه مؤلفا كبيرا ولا ينسجم مع كونه محاضرات ملقاة في دورة تدريبية لذلك فاننا اكتفينا ، بقدر الامكان ، بتاصيل وعرض الاتجاهات التي سارت فيها مختلف الدول الاخذة بنظام الرقابة المسبقة في تحديدها لنطاق هذه الرقابة ، ثم ركزنا البحث التفصيلي لهذا النطاق على النظام المطبق في دولتنا الامارات العربية المتحدة على ان نشير في نهاية هذه المحاضرات الى اهم المراجع العربية والاجنبية التي تناولت موضوع الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة .

وهذا ولما كنا قد عالجنا بحث نطاق الرقابة المسبقة التي يمارسها الديوان من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة ضمن الباب الثاني من هذه المحاضرات ، لذلك نكتفي بمعالجة القسمين الثاني والثالث من الاقسام المشار اليها اعلاه في هذا البند .

١ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث الاعمال التي تخضع لهذه الرقابة : سارت انظمة دواوين المحاسبة في هذا الجانب في اتجاهات ثلاثة : ذهب اولها في فرض الرقابة المسبقة الى فرضها على عملية اخراج الاموال قبل اتمامها ، في حين ذهب ثانيهما الى فرض هذه الرقابة على مرحلة الارتباط بالنفقة . ويتفرع عن هذا الاتجاه اتجاهان فرعيان اثنان جعل اولهما القرارات الادارية وعقود الادارة معا محطا للرقابة المسبقة بينما جعل ثانيهما عقود الادارة وجعلها هي محط هذه الرقابة . اما الاتجاه الثالث فقد عرض الرقابة قبل الدفع ، اي قبل اتمام المرحلة الرابعة من مراحل عملية الانفاق وهي مرحلة الدفع الفعلي .

هذا وقد اخذ ديوان المحاسبة لدينا - كما يتبين من الرجوع الى نص المادة /٦/ من قانون الديوان - بالاتجاه الفرعي الثاني من الاتجاه الرئيسي الثاني ، اذ اخضع للرقابة المسبقة كل مشروع اتفاق او عقد يتعلق بالاشغال العامة والتوريد والايجار وغيرها من العقود والاتفاقات التي يكون من شانها تقرير حقوق للدولة او لغيرها من الاشخاص المعنوية العامة او ترتيب التزامات عليها . والقانون هنا جعل محط رقابة الديوان المسبقة عقود الادارة قبل ابرامها وذلك ايا كانت الطريقة التي يتم بها اختيار المتعاقد سواء اكانت المناقصة او الممارسة (العقد بالتراضي) او الاتفاق المباشر ، ووضع مبدأ عاما لخضوع عقود الادارة للرقابة المسبقة معلنا خضوع كل عقد يقرر حقا للدولة او لغيرها من الاشخاص المعنوية العامة او يرتب عليها التزاما لرقابة الديوان المسبقة ، كما انه اتى على ذكر بعض العقود على سبيل الخصوص .

وهدفه من وراء ذلك التاكيد على ضرورة خضوعها لهذه الرقابة نظرا لاهميتها . الا ان مشرعنا لم ياخذ بالمبدا المتقدم على اطلاقه وانما قيده بجعل الرقابة المسبقة محصورة بمشاريع العقود التي تبلغ قيمة كل منهما (٥٠٠ خمسمائة الف درهم)فاكثر فقط مما يجعل مشاريع العقود التي يقل مقابلها المالي عن هذا الحد غير خاضعة لرقابة الديوان المسبقة كما انه ، في سبيل المحافظة على حسن تطبيق هذه الرقابة والحرص على مراعاة الحد الآنف الذكر ، منع جهة الادارة المعدة لمشروع العقد من تجزئة العقد الواحد بقصد انقاص قيمته الى الحد الذي يخرجه من رقابة الديوان المسبقة كما يخضع لرقابة الديوان المسبقة كل تعديل على العقد الخاضع لرقابته ويتم بصورة (ملحق بالعقد) . وقد اخذ مشرعنا بهذا الاتجاه في جعل مشاريع العقود وحدها هي محط الرقابة المسبقة ودون ان يضيف اليها قرارات الادارة ، نظرا لما تتضمنه العقود من القاء اعباء مالية كبيرة على الدولة وخاصة وان دولتنا لاتزال في طور البناء والتنمية وتحتاج الى القيام بمشروعات كبيرة وكثيرة وتتطلب ابرام عقود ضخمة تصل قيمة بعضها الى مئات الملايين هذه العقود التي لاتخضع للرقابة الداخلية المسبقة التي تجريها وزارة المالية على عملية الانفاق قبل الصرف ، في حين ان قرارات الادارة - ولاسيما مايتعلق منها بالتعيين والترقية ومنح العلاوات - تخضع لرقابة مجلس الخدمة المدنية قبل اصدارها من جهات الادارة . لذلك فلا بد من اخضاع مشاريع العقود الى رقابة مسبقة يجريها ديوان المحاسبة عليها ولا داعي لاخضاع مشاريع القرارات لها لانها اذا ماتم اخضاعها للرقابة المسبقة للديوان فان ذلك سيزيد من الاجراءات المقررة بشانها ويسبب تاخير صدورها كما يزيد من انواع الرقابة المفروضة عليها بحيث تعتبر اية رقابة اضافية ، في مثل هذه الحالة ، نوعا من الاجراء المعوق الذي يؤدي الى تاخر صدور القرار . لذلك فقد ترجح حين اعداد مشروع قانون الديوان وتنظيم نطاق رقابته المسبقة ان تظل هذه الرقابة ، من حيث الاعمال الخاضعة لها ، محصورة بمشاريع عقود الادارة وحدها والا تمتد الى قراراتها التي تخضع لرقابة الديوان اللاحقة فحسب .

ب - نطاق الرقابة المسبقة من حيث طبيعة او ماهية الرقابة نفسها : لو نظرنا الى ماهية او طبيعة رقابة دواوين المحاسبة المسبقة التي تجريها على تصرفات الادارة لامكننا ان نحصر الاتجاهات التي سارت فيها دواوين المحاسبة في هذا الشان في اتجاهين اثنين : ذهب اولهما الى جعل رقابة الديوان المسبقة محصورة في اطار رقابة المشروعية والرقابة الحسابية الرقمية . اما الاتجاه الثاني فقد جعل رقابة الديوان المسبقة رقابة مشروعية ورقابة ملاءمة بالاضافة الى الرقابة الحسابية الرقمية .

وقد سار ديوان المحاسبة لدينا - في المادة/٧/ منه - في الاتجاه الثاني الذي يجمع مابين رقابة المشروعية ورقابة الملاءمة والرقابة الحسابية والرقمية .

ونقصد « برقابة المشروعية » هنا التي يمارسها ديوان المحاسبة هي الرقابة التي يتحقق الديوان فيها من مدى مطابقة مشروع العقد ، الخاضع لرقابة الديوان المسبقة - من حيث شروطه واحكامه والاجراءات والشروط والتصرفات التي بني عليها والتي اتخذت من اجل اختيار المتعاقد مع الدولة او احد الاشخاص المعنوية العامة ، التي تشكل في مجموعها عملية التعاقد المركبة - للقانون بمعناه العام الواسع وللاعتمادات المالية المقررة في الميزانية ، اي من مدى مطابقته لمختلف القواعد القانونية العليا التي تحكمه سواء ماكان منها داخلا في اطار المشروعية الشكلية وهي ان يكون مشروع العقد مطابقا للتصرف القانوني الاعلى على اساس النظر الى صفة العضو او الهيئة التي صدر عنها التصرف القانوني والى مكانه في سلم تدرج الهيئات العامة ، او ماكان داخلا في اطار المشروعية المادية وهي التي تقوم على اساس النظر الى طبيعة التصرف القانوني وفحواه ، اي ان رقابة الديوان المسبقة من جانب المشروعية تتناول مراقبة الديوان لمدى مراعاة جهة الادارة للتدرج الشكلي والتدرج الموضوعي للقواعد القانونية في اعدادها مشروع العقد والاجراءات والتصرفات السابقة له ابتداء من الاعلان عن وسيلة اختيار المتعاقد وحتى صدور القرار باختياره من السلطة المختصة قانونا وذلك سواء تم هذا الاختيار بطريق المناقصة او الممارسة او الاتفاق المباشر ، وبالشكل الذي يراقب فيه الديوان كل اجراء او قرار متخذ في اية مرحلة من المراحل التي تمر بها كل طريقة فضلا عن مراقبته كل قيد من القيود التي تسبق عملية التعاقد واركان العقد ومدى خلوها من العيوب ، ومراقبته الشروط العامة والخاصة والشروط الواردة في صلب العقد وتحققه من توفر الاعتماد المالي له ، ويمكننا ان نجد امثلة كثيرة عن النطاق الذي مارس فيه الديوان هذه الرقابة في العديد من تقاريره التي نظمها بصدد الرقابة .

اما « رقابة الملاءمة » فنقصد بها هنا الرقابة التي يتحقق الديوان من خلالها ممارستها على مشروع العقد والاجراءات السابقة له مما اذا كان مشروع العقد ، من حيث اجراؤه وبما حواه من شروط واحكام يحقق المصلحة المالية للدولة ، اي انه يتحقق من مدى سلامة ممارسة جهة الادارة سلطاتها التقديرية في اعداد العقد والاجراءات السابقة له من حيث مدى ضرورة النفقة التي تضمنها مشروع العقد ومدى التوفير في انفاقها والجدوى الاقتصادية للمشروع الممول بموجبه ومدى سلامة وكفاءة استخدام المال - موضوع العقد - ووفقا للشروط والاحكام التي تضمنها العقد او استند اليها ومدى تحقق التناسب والتوازن في العقد مابين الالتزامات المفروضة على جهة الادارة والحقوق المالية المقررة للمتعاقد الاخر . وهنا يتحقق الديوان من ان مشروع العقد لم يتضمن شروطا مجحفة وضارة بحق الدولة . والديوان يتحقق في كل ذلك من مدى بقاء جهة الادارة المنظمة لمشروع العقد ضمن الهدف العام الكبير الذي اوجب المشرع عليها العمل في اطاره ، وهو المصلحة المالية للدولة .

وهناك امثلة واضحة عن نطاق ممارسة الديوان لرقابة الملاءمة من خلال الرجوع الى التقرير العام الاول للديوان الذي يكشف لنا عن الملاحظات التي ابداها الديوان في هذا المجال كما يلي : -

١ - عدم الاهتمام باجراء الدراسة الاقتصادية للمشروع او عدم مراعاة الدقة في اجرائها : ويبدو ذلك في المشروعات التالية :-
  أ - مشروع انشاء مصنع للمواد المطبعية والقرطاسية في ام القيوين .
  ب - مشروع انشاء معمل الشاش الطبي (والبلاستر) في مدينة ابو ظبي .
  ج - مشروع اقامة مصنع لتقطيع وتركيب الالومنيوم بالشارقة .
  د - مشروع تصميم فندق ابو ظبي الدولي .
  هـ - مشروع تجهيز قوارب الصيد .
٢ - عدم مراعاة المصلحة المالية للدولة حين وضع الشروط في بعض مشروعات العقود.
٣ - عدم استعمال جهة الادارة لسلطتها التقديرية في التفاوض مع صاحب العطاء الاقل سعرا المقترن ببعض التحفظات في مناقصات الاشغال المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية اذا كان ذلك في مصلحة الدولة المالية .
٤ - تراخي جهة الادارة في القيام بمطالبة المتناقصين قبل انتهاء فترة سريان عطاءاتهم بمد سريانها لفترة اخرى .
٥ - تحمل الدولة لوحدها نفقات صيانة جسور قبل ان يتم استلامها نهائيا.
٦ - عدم مراعاة قواعد الاقتصاد والتوفير في العمليات التي تضمنتها بعض مشروعات العقود.
٧ - عدم الاهتمام بموضوع شراء قطع الغيار عند التعاقد من اجل شراء الالات والتجهيزات الاصلية التي تحتاجها تلك الالات والتجهيزات .
٨ - عدم مراعاة الدقة في تحديد مدة التسليم في مشروع العقد .
٩ - عدم اتباع الاسلوب الذي يحقق المصلحة المالية للدولة حين دعوة الاستشاريين الى تقديم عطاءاتهم بشان الخدمات الاستشارية الهندسية .
١٠ - التفريط بالاموال العامة وعدم مراعاة الاقتصاد والتوفير حين اعداد بعض مشاريع العقود المتضمنة تكليف الاستشاريين بخدمات استشارية هندسية .

وتعني " الرقابة الحسابية والرقمية " التي يمارسها ديواننا ، التحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في مشروع العقد اوفي الوثائق المرافقة له وبشكل خاص من حيث صحة حساب الاسعار الواردة فيه والاعتمادات المالية التي ستعقد نفقته عليها .

ومما تجدر الاشارة اليه هنا ان ديواننا في قيامه برقابته المسبقة هذه على مشاريع العقود او الاتفاقات لايقف عند حد الاكتفاء بالتحقق من تطبيق النصوص القانونية عليها وممارسة الاختصاصات والسلطات المقررة للرئيس الاداري بشانها بل انه استنادا الى حكم المقطع الثاني من المادة /١١/ من قانون الديوان يراقب تلك النصوص ويدرسها ويتحقق من مدى سلامتها وقدرتها

على ايجاد تنظيم قانوني دقيق للعقود في الدولة ومن مدى سلامة الرقابة الداخلية المقررة عليها فضلا عن التحقق من ان عملية التعاقد ذاتها وبصفتها عملية ادارية ومالية تتم باسرع وقت ممكن وبلا اجراءات معقدة تعيق انجازها .

ثالثا: اجراءات الرقابة المسبقة : اذا كنا قد استطعنا ان نحصر الاتجاهات التي سارت فيها انظمة الدول في تحديدها لنطاق الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، فإنه من الصعوبة بمكان ان نربط بين هذه الاتجاهات وبين اجراءات الرقابة المسبقة ذلك لان هذه الاجراءات قد تقترب في بعض احكامها الاخرى من دولة الى اخرى حتى بالنسبة للدول التي تسير في اتجاه رقابي واحد من حيث نطاق رقابتها المسبقة الى الحد الذي يصعب فيه حصرها في اتجاهات عامة تبين الخط الذي سارت فيه هذه الاجراءات .

لذلك فقد راينا من الافضل هنا ان نقصر بحثنا على معالجة اجراءات الرقابة المسبقة في ديواننا في الامارات العربية المتحدة محاولين من خلال البحث مقارنتها ، بقدر الامكان ، بما هو مطبق لدى الدول الاخرى علّنا نستطيع بذلك اعطاء صورة واضحة عن هذا الجزء من الموضوع . وسنقسم البحث هنا الى قسمين اثنين نعالج في اولهما التكييف القانوني للرقابة المسبقة التي يمارسها ديواننا والنتائج المترتبة على هذا التكييف ومؤيدات هذه الرقابة ، في حين نعالج في ثانيهما الاسلوب الذي تتم به الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .

أ- التكييف القانوني للرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة ونتائجه ومؤيدات هذه الرقابة : ان الرقابة المسبقة التي يجريها ديوان المحاسبة في دولتنا الامارات العربية المتحدة على مشروع العقد اتخذت شكل تاشيرة يضعها الديوان على مشروع العقد المقدم اليه معلنا موافقة الديوان عليه او شكل قرار بالرفض صادر عن رئيس الديوان .

وهنا لابد لنا من التساؤل عن الطبيعة القانونية لكل من هذه التاشيرة وذلك القرار بالرفض وان نحدد ماذا كانا يعتبران من الاعمال ذات الصفة التشريعية او القضائية او الادارية ثم نبين الصفة القانونية لكل منهما بالنسبة لمشروع العقد . ومن اجل ذلك يجب ان نبحث الموضوع في ضوء المعيارين الشكلي (او العضوي) - الذي ينطلق من صفة الهيئة المصدرة للعمل - والموضوعي (اوالمادي) - الذي ينطلق من طبيعة العمل نفسه - وتطبيقا لقواعد المعيار الشكلي يجب ، من اجل ان نحدد صفة عمل الديوان ، من ان نتعرف على صفة الديوان نفسه . ولدى الرجوع الى قانون الديوان - ولاسيما المادة الاولى منه - نجد ان المشرع قد ربط الديوان باحد جزئي السلطة التشريعية في الدولة وهو المجلس الوطني الاتحادي الامر الذي يؤكد لنا ان الديوان يعتبر جزءا من السلطة التشريعية وبعيدا كل البعد عن السلطتين التنفيذية والقضائية الامر الذي يجعل العمل الصادر عنه بصدد ممارسته للرقابة المسبقة على مشاريع العقود بمثابة العمل التشريعي بناء على القواعد التي وضعها المعيار الشكلي . هذا ولا نقصد من وراء وصف عمل الديوان هنا بانه تشريعي اعتباره من قبيل القوانين بل من قبيل الاعمال

الصادرة عن السلطة التشريعية وهي بصدد مراقبتها للتصرفات المالية الصادرة عن السلطة التنفيذية ، هذه الاعمال التي اعتبرها الفقه المالي من قبيل الاعمال البرلمانية على اعتبار ان الديوان ، وهو يصدر هذه الاعمال عند مراقبته للسلطة التنفيذية انما يقوم بذلك نيابة عن المجلس الوطني الاتحادي مما يجعلها وانها صادرة عن المجلس نفسه .

اما لو نظرنا الى عمل الديوان ، من زاوية المعيار الموضوعي ، لوجدنا انه لايخرج في طبيعته عن ان يكون من الاعمال الادارية البحته فهو ليس من الاعمال المشرعة بمعناها الموضوعي لانه لايقر قاعدة قانونية عامة كالقوانين واللوائح ، ولا من الاعمال القضائية لان الديوان لايتعلق بحسم خصومه بين طرفين بصدد مسالة قانونية حسما يجعلها متمتعة بقوة القضية المبرمة وانما يتضمن فقط الاعلان عن ارادة الديوان بما له من سلطة بمقتضى القانون بقصد التحقق من مدى ملاءمة ومشروعية المراكز القانونية التي تحدثها عقود الادارة التي ستبرم من قبل السلطة الادارية المختصة . فعمل الديوان ، بهذه الصفة ، ووفقا للمعيار الموضوعي ، يعتبر عملا اداريا بحتا وليس بالعمل التشريعي ولا بالقضائي .

مما تقدم يمكننا القول اذن بان القرار الصادر عن ديوان المحاسبة لدينا بشان ممارسة الرقابة المسبقة على مشروع العقد المقدم اليه يتصف بالخصائص التالية :-

١ - انه عمل اداري ، من حيث طبيعته وموضوعه ، وتشريعي ، من حيث شكله ، وليست له اية صفة قضائية .

٢ - انه يمثل شرطا من شروط مشروعية العقد بحيث يؤدي تخلفه الى بطلان العقد لانه يصبح مشوبا بعيب مخالفة القانون .

٣ - انه قرار ملزم لجهة الادارة وليس عملا استشاريا.

وتاسيسا على ذلك فلا تملك الادارة ان تبرم العقد قبل تاشير الديوان المسبق على مشروعه والا كان العقد باطلا بسبب عدم استيفائه عنصرا هاما من عناصر مشروعيته . وهذا مؤيد هام من مؤيدات الرقابة المسبقة . وهناك مؤيد آخر وهو ان جهة الادارة لو اقدمت على ابرام العقد قبل تاشيره من الديوان لاعتبر المسؤول فيها مرتكبا مخالفة مالية تستوجب المسؤولية الادارية وفقا للاجراءات التي قررها قانون الديوان لهذه المسؤولية .

ب - الاسلوب الذي تتم به الرقابة المسبقة في الامارات العربية المتحدة : عندما يرد الى ديوان المحاسبة من احدى الوزارات او الادارات العامة او من احد الاشخاص المعنوية العامة مشروع عقد خاضع لرقابته المسبقة يحال فور وصوله ، الى المراقبة المختصة بمراقبة مشروعات العقود رقابة مسبقة في ابو ظبي ودبي ، حسب توزيع الاعمال بينهما الصادر بقرار من رئيس الديوان ، حيث يقوم بمراقبته وفحصه من جانبي المشروعية والملاءمة ، ووفقا للتفصيل الذي اوضحناه في الفقرة السابقة من هذا البحث ، موظف فني يشغل ادنى درجات سلم الوظائف الفنية في الديوان يسمى المدقق .

ومهما تكن النتيجة التي يتوصل اليها المدقق في رقابته لمشروع العقد الذي بين يديه سواء باقتراح الموافقة عليه او المطالبة بتعديله او برفضه فانه حين يفرغ من مراقبته - اي من مراقبة ودراسة مشروع العقد في ضوء القواعد المنظمة له والمستندات المؤيدة لصحته ومشروعيته وملاءمته فضلا عن صحة ومشروعية الاجراءات المتخذة من قبل جهة الادارة في اختيار المتعاقد - يحيل الاوراق الى المراقب الذي يعيد فحصها مجددا مبينا وجهة نظره في نتيجة فحص المدقق ، فإذا ماانتهى من ذلك رفع الاوراق بكليتها الى المدير المختص في الديوان بالاشراف على اي من مراقبتي الرقابة المسبقة في ابو ظبي ودبي . فإذا وجد المدير - بعد دراسة الموضوع والاطلاع على رأيي المدقق والمراقب - ان مشروع العقد مطابق للقانون وللاعتمادات المخصصة في الميزانية من حيث القيمة والهدف وملائم للمصلحة المالية للدولة وضع تاشيرة الديوان عليه وذلك خلال مدة اقصاها سبعة ايام من تاريخ استلام الديوان اوراق العقد. ويتوقف سريان المدة بمجرد اعتراض الديوان على مشروع العقد وتبليغ ذلك الى جهة الادارة خلال مدة سبعة الايام . ولا يبدأ سريان مدة جديدة الا من تاريخ وصول ما يطلبه الديوان ، خلال المدة الآنفة الذكر ، من مستندات او استفسارات . وهذه المدة ليست مدة تنظيمية ، اي ليست مدة حث لممارسة الرقابة ، فحسب وانما هي مدة سقوط ايضا . ولكن هذه السقوط لم يتقرر بداءة بحكم القانون لمجرد تاخر الديوان بالبت بالعقد ضمن المدة القانونية وانما ترك المشرع تقريره لجهة الادارة نفسها التي يجوز لها ان تبرم العقد اذا لم يبلغها الديوان بنتيجة البت في مشروع العقد المقدم اليه خلال المدة السالفة الذكر. وهنا يتبين لنا بوضوح تام ان المشرع لم يترك لديوان المحاسبة حرية تقدير المدة التي يمارس خلالها رقابته المسبقة على مشروع العقد ، وانما جعل سلطة الديوان مقيدة في ذلك وذلك للحد بقدر الامكان من تاخر الديوان في البت في مشروع العقد المقدم اليه .

هذا ونرى انه لاتدخل ضمن حساب هذه المدة مدد العطل الرسمية التي ضمنها بل يجب ان تنزل جميعها حرصا على ترك مدة كافية للديوان لدراسة العملية التعاقدية المعروضة عليه .

وبعد ان يضع المدير المختص التاشيرة على مشروع العقد تحال الاوراق الى امانة سر الادارة للتسجيل وحفظ صور مشروع العقد المؤشر عليها وبعض المستندات الاساسية التي تم التاشير بالاستناد اليها ثم يعاد مشروع العقد الى جهة الادارة المعنية من قبل المدير المختص . ويعتبر رأي المدير وقراره في هذه الحالة - اي حال موافقته على التاشير على مشروع العقد المقدم اليه - هو رأي وقرار نهائي غير خاضع للتصديق من اية جهة اخرى ولا يمكن الرجوع عنه الا في حدود قواعد السحب التي اقرها الفقه والقضاء الاداريان وذلك في الاحوال التي يتبين فيها لديوان المحاسبة ان قراره الصادر بالتاشير على مشروع العقد غير مشروع نظرا لعدم مشروعية واحيانا عدم ملاءمة مشروع العقد .

اما اذا وجد المدير في مشروع العقد المقدم للديوان مخالفة للقانون او خطأ او انه غير ملائم لمصلحة الجهة المعدة له ، اعاده الى الجهة الادارية المختصة لتصحيحه واعادته الى الديوان للتاشير عليه مبينا بكثير من الوضوح والتفصيل مدى جسامة المخالفة او عدم الملاءمة التي تضمنها مشروع العقد والاسباب والحجج والدراسات التي استند اليها في الامتناع عن التاشير . فإذا رفضت جهة الادارة المختصة الاخذ باعتراضه فعليها اعلام الديوان بوجهة نظرها مؤيدة بالحجج التي تستند اليها. فإذا وجد المدير ان الحجج التي ادلت بها جهة الادارة لاترقى الى المستوى الذي يجعل الديوان يرجع عن اعتراضه على مشروع العقد ، عرض الامر على رئيس الديوان . فإذا وافق الرئيس على الاعتراض الذي كان قد وجهه الديوان وقرر رفض التاشير على مشروع العقد . ورئيس الديوان باتخاذه قرار الرفض هنا يمارس سلطة رئاسية بحتة على المدير تجعل من الرئيس صاحب الراي النهائي في الموضوع اذ يملك ان يقبل رأي المدير او يرفضه او يعدل فيه كما يشاء ويرغب . فإذا كان للوزير رأي مغاير لراي رئيس الديوان قام بعرض وجهتي النظر على مجلس الوزراء الذي يبت في الموضوع ، بصفته مرجع طعن سياسي واداري ، بعد الاستماع الى رأي رئيس الديوان ، ويعمل بالقرار الذي يصدر عن مجلس الوزراء بناء على مسؤوليته السياسية والادارية . واذا كان قرار مجلس الوزراء مخالفا لراي رئيس الديوان وقراره بشأن مشروع العقد ، وجب على رئيس الديوان ان يتقدم بتقرير مفصل عن الواقعة الى المجلس الوطني الاتحادي باعتباره جزءا من السلطة التشريعية وباعتبار ان الديوان مرتبط به ويعمل بالنيابة عنه ، وذلك خلال اسبوع من تاريخ صدور قرار مجلس الوزراء بقبول العقد . ويعرض هذا التقرير على المجلس الوطني الاتحادي في اول جلسة تالية لوصوله .

رابعا: <u>تقدير الرقابة المسبقة :</u> حتى نتمكن من تقدير الرقابة المسبقة التي يقوم بها ديوان المحاسبة وتقويمها في ضوء النتائج التي توصلت اليها ، لابد لنا من ان ندرس مزاياها وعيوبها ونوازن بينهما حتى نتوصل الى قرار سليم يكشف لنا عن مدى اهميتها ومدى فائدة الاخذ بها واسنادها الى ديوان المحاسبة . وسنطلق في دراستنا هذه من الواقع التطبيقي لتجربة الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .

١ - <u>مزايا الرقابة المسبقة :</u> وتبدو هذه المزايا فيما يلي :-

(١) - ان هذه الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة تؤدي الى كشف الخطأ او المخالفة في التصرف الخاضع للرقابة المسبقة والتبذير الذي يتوقع أن يقع في استعمال الاموال العامة بنتيجته والتجاوز في الاعتمادات المخصصة ، قبل اصدار التصرف او ابرامه او قبل تنفيذه - وذلك حسب نظام الرقابة المسبقة المطبق في الدولة - . وبذلك تساعد هذه الرقابة على تلافي الاخطاء وازالة المخالفات والحيلولة دون ضياع الاموال العامة قبل ان يستكمل التصرف عناصره القانونية او قبل ان يوضع موضع التنفيذ .وتبدو هذه الميزة التي تحققها رقابة الديوان المسبقة اكثر اهمية واوضح اثرا في البلاد الاخذة بنظام الرقابة على مشروعات العقود قبل ابرامها - كما في ديوان المحاسبة في دولتنا حيث يكشف الديوان جميع الاخطاء والمخالفات وتجاوز الاعتمادات

جميع التصرفات التي لاتنسجم مع المصلحة المالية للدولة ويطالب بتصحيحها قبل ابرام العقد ، اي ان مشروع العقد يستكمل عناصر مشروعيته وملاءمته كاملة قبل ان يقدم هذا المشروع للرئيس الاداري وهو الوزير للتوقيع عليه ، اي قبل ان يترتب الالتزام القانوني والمالي على الدولة . وبذلك تجد هذه الرقابة عن طريق هذه الميزة والفائدة قد حققت لنا ميزة وفائدة اكبر وهي انها تقدم العون للوزير وتنير له الطريق وتوضح له الحالة التي عليها مشروع العقد الذي سيقدم اليه لابرامه . فإذا كان مشروعا وملائما تكون الرقابة قد وفرت لديه الثقة والقناعة والطمأنينة بالتوقيع عليه .واذا كان غير مشروع او غير ملائم فانها تحول دون تورطه بتوقيعه وتدفعه دفعا نحو مطالبة مرؤوسيه بتصحيحه وفق مايطلبه الديوان اذا كان قبلا للتصحيح او رفضه اذا لم يكن كذلك ، كما تساعده على تقوية رقابته الرئاسية على موظفيه وفرض المسؤولية على العابثين والمقصرين منهم . وبذلك تلعب الرقابة المسبقة دورا ايجابيا فعالا في اصلاح الادارة الحكومية وفي رفع مستوى كفاءتها .

والرقابة المسبقة بهذا الشكل تتمتع بصفة وقائية مانعة لانها تترك شعورا من الحذر والحرص لدى موظفي الادارة الحكومية يجعلهم يفكرون طويلا قبل الارتباط بالنفقات العامة بصورة مخالفة للقانون او بصورة غير ملاءمة الامر الذي يساعد هذه الرقابة على تحقيق وفر كبير في انفاق الاموال العامة ويجعلها تحول دون التبذير فيها .

ويمكننا ان نتحقق من هذا الدور الذي تقوم به الرقابة المسبقة في تلافي الاخطاء والمخالفات والحيلولة دون التبذير فيما لو القينا نظرة على النتائج التي توصلت اليها الرقابة المسبقة عندنا في دولة الامارات العربية المتحدة في السنتين الماليتين الاخيرتين ١٩٧٧ و١٩٧٨ . فلو نظرنا الى عدد وقيمة مشاريع العقود التي طالب ديوان المحاسبة بتصحيحها وجعلها منسجمة مع حكم القانون والمصلحة المالية للدولة فضلا عن عدد وقيمة مشاريع العقود التي لم تقم جهات الادارة بابرامها، لوجدنا ان عدد مشاريع العقود التي قدمت الى ديوان المحاسبة خلال عام ٧٧م لمراقبتها رقابة مسبقة ، وهو العام الاول الذي بدأ فيه ديواننا بممارسة هذه الرقابة ، بلغ /١٨٠/ مشروع عقد . اقر الديوان ووافق بداءة على /٧٤/ منها وطالب بتصحيح /٩٣/ منها ورفض التاشير على /١٣/ منها ، في حين بلغ عدد المشاريع المقدمة له في عام ١٩٧٨ /٢٤١/ مشروع عقد اقر ووافق بداءة على /١٣١/ منها وطالب بتصحيح /١٠٠/ منها ورفض التاشير على /١٠/ منها . ويتبين من كل ذلك ان ديواننا قد طالب بتصحيح مايساوي ٥١ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسلة اليه في عام ١٩٧٧ ، في حين بلغت هذه النسبة ٤٦ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسلة اليه في عام ١٩٧٨ ، بينما بلغت نسبة العقود المرفوضة ٧ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسلة الى الديوان في عام ١٩٧٧ واصبحت هذه النسبة ٤٪ في عام ١٩٧٨.

هذا من جانب العدد اما من جانب قيمة مشاريع العقود الانفة الذكر فقد بلغت قيمة مشاريع العقود المقدمة للديوان لمراقبتها رقابة مسبقة خلال عام ١٩٧٧ /٥٧٠/مليون درهم اقر ديواننا ووافق بداءة على ماقيمته /٣٠٤/ملايين درهم وطالب بتصحيح ماقيمته /٢٢٣/ مليون درهم ورفض التاشير على ماقيمته /٤٣/ مليون درهم ، في حين بلغت قيمة مشاريع العقود المقدمة للديوان خلال عام ١٩٧٨ /٩٧٩/ مليون درهم ، اقر الديوان ووافق بداءة على ماقيمته /٦٠٤/ملايين درهم وطالب بتصحيح ماقيمته /٢٣٧/ مليون درهم ورفض التاشير على ماقيمته /٣٨/ مليون درهم . ويتبين من ذلك ان الديوان قد طالب بتصحيح مايساوي ٣٩ ٪ من القيمة الاجمالية لمشاريع العقود في عام ١٩٧٧ ، في حين بلغت هذه النسبة ٢٤ ٪ في عام ١٩٧٨ بينما بلغت قيمة مشاريع العقود المرفوضة خلال ١٩٧٧ مايساوي ٨ ٪ من القيمة الاجمالية واصبحت هذه النسبة ٤ ٪ في عام ١٩٧٨.

ويبدو من خلال دراسة هذه النسب مايلي : -

١ - ان الديوان في دولة الامارات العربية المتحدة لعب ، من خلال الرقابة المسبقة ، دورا هاما في تصحيح مشاريع عقود بلغت قيمتها في عام ١٩٧٧ /٢٢٣/ مليون درهم وفي عام ١٨٩٧٨ /٢٣٧/ مليون درهم ، ولفت النظر الى جعلها منسجمة مع حكم القانون ومحققة المصلحة المالية للدولة ، كما رفض مشاريع عقود قبل ان ترتب التزامات على الدولة على وجه غير مشروع . وقد بلغت قيمة مشاريع العقود هذه /٤٣/ مليون درهم في عام ١٩٧٧ و /٣٨/ مليون درهم في عام ١٩٧٨ .

٢ - ان نسبة مشاريع العقود المطلوب تصحيحها والمرفوضة المحسوبة على اساس العدد وعلى اساس القيمة آخذة بالانخفاض ايضا . اذ بلغت هذه النسبة ٤٧ ٪ في عام ١٩٧٧ في حين اصبحت ٣٨ ٪ سنة ١٩٧٨ ، اي انخفضت بنسبة ٩ ٪ تقريبا . ويمكن ان نستنتج من ذلك ان هذا الانخفاض يعتبر مؤشرا هاما يدل على تحسن مستوى الاداء العام في جهات الادارة في اعدادها لمشاريع العقود . وهذه ميزة جديدة حققتها رقابة الديوان المسبقة .

مما تقدم يبدو اذن انه لولا الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة في الامارات لظلت نسبة كبيرة من العقود مخالفة للقانون وغير ملائمة - كما بينا اعلاه - وبالشكل الذي يستحيل فيه على الديوان تصحيحها من خلال رقابته اللاحقة وبعد ان تترتب الالتزامات القانونية والمالية بنتيجتها على الدولة .

(٣) - ان الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة قد اصبحت وسيلة هامة من وسائل تدعيم مبدأ احترام القانون وسيادته والمحافظة على الاموال العامة . ويبدو هذا الامر اكثر وضوحا في الرقابة المسبقة على مشاريع العقود قبل ابرامها ، كما هو الشأن في ديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة حيث لعب الديوان دورا هاما ومفيدا ، من خلال ممارسته الرقابة المسبقة ، في ترسيخ وتدعيم مبدأ سيادة القانون وفي تركيز اهتمامه على ملاءمة استخدام الاموال . فغدا بذلك قلعة من قلاع المشروعية

التي تتكسر على عتباتها المخالفات والاخطاء ونواحي التبذير وعدم الملاءمة .
وقد اصبح الديوان بحق ، عين السلطة التشريعية الساهرة التي تقدم لهـا العون في فرض على الحكومة كما انه اصبح ، في كثير من الحالات ، الملجـأ الذي يرجع اليه الافراد العاديون فيجدون لديه العدل والانصاف واقرار الحـق ودفع الظلم . هذا بالاضافة الى ماحققته الرقابة المسبقة من اشعـار المسؤولين ، ولاسيما بعض القادة الاداريين ، بضرورة البقاء ضمن الحـدود التي قررها الديوان وباحترام الاحكام التي اتى بها الامر الذي جعل الكثيـر من المسؤولين يعيدون النظر في تصرفاتهم في مشاريع العقود التي يرغبون فـي ابرامها ويجعلون منطلقهم حكم القانون لا الاوامر الشخصية التي تنبع مـن الهوى وتتستر بغلاف " مقتضيات المصلحة العامة " .
ويمكننا ان نتحقق من هذا الدور الذي قامت به الرقابة المسبقة في ديواننا في هذا الجانب ونتلمس بكثير من الواقعية والوضوح النتائج التي توصلـت اليها من خلال اطلاعنا على المخالفات والاخطاء التي عالجتها تقارير الديـوان التي رفعها الى السلطات العليا فضلا عن الكتب التي ارسلها الى جهـات الادارة بشأن الرقابة المسبقة (١) .

٣ ـ تتميز الرقابة المسبقة التي يقوم بها ديوان المحاسبة بالسرعة والفوريـة في انجاء اعمالها واظهار نتائجها . وقد اظهر هذه السرعة والفورية واكـد عليها بصورة جلية وواضحة قانون ديواننا في دولة الامارات العربية المتحدة عندما الزم الديوان بإبداء ملاحظاته بشأن مشروع العقد خلال سبعة ايام مـن تاريخ وصول الأوراق اليه والا امكن لجهة الادارة ابرام العقد بعد انقضـاء هذه الفترة . ومما تتميز به هذه الفورية او السرعة انها تمكن ديـوان المحاسبة من الحصول على رد الادارة بشأن مشروعات عقودها فورا بسبب كـون الموظفين المنظمين لمشروع العقد لايزالون قائمين على رأس العمل مما يساعـد على سرعة انجاز العمل الاداري والمالي وعلى فرض المسؤولية ويعطي الديـوان فرصة عظيمة لمراقبة ومتابعة تنفيذ العمليات المالية اليومية عن كثـب ، وهذا امر لايمكن ان تحققه الرقابة اللاحقة التي تتم بعد فترة طويلة مـن انجاز التنفيذ وبعد ترتب الالتزامات المالية والقانونية .

٤ ـ تتميز الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة بالدور الهام الـذي تلعبه في اصلاح التشريع المنظم للتصرفات المالية الخاضعة لهذه الرقابـة وفي اعادة النظر في اجراءات العمليات المالية .
ويمكننا ان نتحقق من اهمية هذا الدور بالاطلاع على الواقع التطبيقـي للرقابة المسبقة التي يقوم بها ديواننا على مشاريع العقود في اصـلاح التشريع المنظم لعقود الادارة وفي اصلاح عملية التعاقد بصفتها عملية

---

(١) ـ راجع التقرير الاول لديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة عـن نتائج الرقابة المسبقة خلال السنتين الماليتين ٧٧و ١٩٧٨ (ص ١١ ـ ٧٨)

اساسية من العمليات الادارية والمالية . والرقابة المسبقة هنا تلعب دورا هاما في تحقيق الاصلاح الاداري والمالي وفي التنظيم وطرق العمل ، فقد حرص الديوان ، من خلال تقارير الرقابة المسبقة ، على المطالبة بسد الفراغ التشريعي في جانب العقود في دولتنا الفتية وعلى بيان اوجه القصور والعيب في بعض القواعد القانونية التي تنظم جزءا من هذا الجانب الى الحد الذي دفع الديوان الى المطالبة بالحاح شديد في تقريره عن نتائج الرقابة المسبقة خلال السنتين الماليتين ١٩٧٧ و١٩٧٨ ، بضرورة الاهتمام باصدار قانون عام لعقود الادارة في الدولة . ولم يقف ديواننا عند هذا الحد بل بين ، من خلال رقابته المسبقة ، مدى اهمية تنظيم هذا الموضوع بقانون وما يجب ان يحتويه هذا القانون بقوله « ان تنظيم عقود الادارة وما تتضمنه من شروط واحكام تمس حقوق الافراد واموالهم يجب ان يتم بقانوني تناول تنظيم الموضوع من مرحلة اختيار المتعاقد وحتى اتمام مرحلة التنفيذ بحيث يتضمن احكاما جامعة شاملة وواضحة مرنة بعيدة عن الغموض والابهام وعن اجراءات التعقيد المعوقة لعمليات العقود وبوجه خاص عمليات توريد المواد وانجاز المشروعات على ان يتضمن التنظيم الذي سياتي به القانون تلافي جميع المشكلات والصعوبات التي كشف عنها الواقع التطبيقي بحيث يجب ان ياتي الحكم القانوني نابعا من واقعالحاجة ومراعيا ظروف العمل والأوضاع في الدولة دون ان يكون هذا التنظيم مجرد احكام نظرية خالية من الجوهر وغير منسجمة مع الواقع التطبيقي في الدولة بحيث يجب ان يراعى في هذا التنظيم الدقة ومصلحة الدولة بصفتها القوامة على ادارة المرافق العامة والمشروعات فضلا عن مراعاة مصلحة المتعاقد معها . ولا شك ان اصدار قانون شامل للعقود سيؤدي الى توحيد الاحكام المتعلقة بعقود الادارة عامة والى ازالة التعدد والتضارب الحاصل بينها الآن والى وضوح الاحكام وتحديد حقوق وواجبات كل من الدولة والمتعاقد معها ....الخ » .

وبذلك كان لديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة ، من خلال رقابته المسبقة ، الفضل في اطلاق الصيحة الاولى المدوية في الدولة للمطالبة بالاصلاح الاداري والمالي ، ولم يكتف الديوان بذلك بل شارك في اللجان التي شكلت لهذا الغرض ووضع مشروع قانون متكامل لعقود الادارة .

ولم يقف الديوان عند هذا الحد بل طالب بترميم القواعد المنظمة لعقود الادارة حالية وتعديلها على الوجه الذي يحقق المصلحة المالية للدولة ، كما طالب الديوان بوضع دفتر للشروط العامة وساهم مساهمة فعالة في دراسة المشروع الذي اعدته اللجنة المشكلة لهذا الغرض وادخال التعديلات الجوهرية التي توازن مابين مصلحة الادارة ومصلحة المتعاقد معها.

واخيرا لابد من لفت النظر الى ميزة هامة اتصفت بها رقابة الديوان المسبقة لدينا ، في مجال الاصلاح الاداري والمالي ، وهي ان هذه الرقابة المسبقة لم تركز اهتمامها على كون مشروع العقد المقدم اليها مطابقا للقانون ملائما للمصلحة المالية للدولة وعلى كون القواعد القانونية المنظمة للعقود

كاملة وتحقق احسن واكفأ مستوى من التنظيم لعملية التعاقد فحسب ، وانما اهتمت هذه الرقابة اهتماما كبيرا ايضا بتحسين اسلوب سير العمل في عملية التعاقد من جهة وفي تنظيم واكمال مستنداتها من جهة اخرى . لذلك فقد قام الديوان ، من خلال رقابته المسبقة ، بدراسة عملية التعاقد وبمتابعة مراحلها وتحليل عناصرها تحليلا اداريا فوجد ان الكثير منها لايخلو من كثير من الاجراءات المعقدة التي يعود بعضها الى الاساس الذي يقوم عليه النظام نفسه في حين يعود بعضها الاخر الى خلل في سير العمليات الادارية والمالية نتيجة انخفاض مستوى كفاءة الجهاز المنفذ وعدم قدرته على انجاز هذه العمليات على المستوى المطلوب . وقد لمس ديوان المحاسبة ، من خلال رقابته المسبقة ، كل هذه الاجراءات المعوقة لتنفيذ المشروعات وعالجها في مذكرة رفعها الى مجلس الوزراء بحث فيها اساس هذه المشكلة والحلول التي يقترحها وشارك الديوان في جميع لجان الاصلاح التي شكلت لهذا الغرض .

ب <u>عيوب الرقابة المسبقة</u> : وتبدو هذه العيوب فيما يلي :-

(١) ان اهم انتقاد يوجه الى الرقابة المسبقة ، وخاصة تلك التي يمارسها ديوان المحاسبة على مرحلة الارتباط بالنفقة وبوجه خاص تلك المفروضة على مشروعات العقود قبل ابرامها ، انها تعرقل اعمال السلطة الادارية وتؤدي الى تاخير ابرام عقودها او عدم ابرامها احيانا ولما تتضمنه من تعقيد في اسلوبها واطالة في اجراءاتها ولما تملكه هذه الرقابة من سلطة رفض مشروعات العقود وعدم التاشير عليها ولما تسببه من الاسراف في تركيز السلطة مما ينجم عنه تاخير في تنفيذ المشروعات .

ويبدو هذا العيب اكثر وضوحا - كما يرى خصوم هذه الرقابة - في العقود المتعلقة بالمشروعات الانمائية التي تجند الدولة جميع طاقاتها لانجازها في اسرع وقت ولتحريرها من القيود والشكليات . لذلك ففرض رقابة مسبقة عليها سيعيق انجازها ويفوت على الدولة بل وعلى الافراد بمجموعهم الفوائد التي قصدت من وراء انشائها .

ان هذا العيب على افتراض ظهوره في الرقابة المسبقة احيانا الا انه مبالغ فيه الى حد كبير لان الدول التي منحت الديوان اختصاص القيام بهذه الرقابة لم تجعل حقه هذا مطلقا وعاما بل فرضت عليه بعض القيود والمحددات للتخفيف مما اظهره تطبيقه العملي من عيوب . هذا فضلا عن هذا العيب نفسه ويفقد قيمته ويتلاشى وجوده امام المزايا التي تبدو في هذه الرقابة وامام ماتحققه من منافع كثيرة مما اتينا على ذكره اعلاه .

هذا وقد ظهر ، من خلال دراسة نظام الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة ومن واقعه التطبيقي ، ان هذه الرقابة لايمكن ان تكون السبب في تاخر ابرام العقود وانجاز المشروعات كما يلي :-

١ / لقد اظهر التطبيق العملي للرقابة المسبقة ان سبب تاخر الديوان في البت في مشروع العقد المقدم اليه لمراقبته رقابة مسبقة ، على ندرته ، لايرجع - في اغلب الاحيان - الى الديوان نفسه وانما الى الادارة المختصة نفسها بسبب تاخرها في الاجابة على الملاحظات التي يبديها الديوان على

مشروع العقد وتراخيها في تقديم الاوراق التي يطالبها باستكمالها. فلو اسرعت جهة الادارة في الاجابة وفي ارسال الاوراق لاشر الديوان على مشروع العقد فور تحققه من استيفائه عناصر مشروعيته وملاءمته ولما حدث هناك اي تاخير.

٢ / لقد الزم المشرع الديوان ، دفعا لكل تاخير ، بان يؤشر على مشروع العقد المقدم اليه خلال سبعة ايام من تاريخ استلامه اوراق العقد والمستندات المتعلقة به واذا لم يخطر الديوان جهة الادارة نتيجة البت في مشروع العقد او الاتفاق خلال هذه المدة ، كان لجهة الادارة ان تبرم العقد دون تاشيره مسبقا من ديوان المحاسبة . وهذا يجعل الديوان يمارس رقابته المسبقة على مشروع العقد باسرع وقت ممكن وقبل انقضاء هذه المدة كي لايسقط حقه في ممارسة رقابته بعد انقضائها . ولا شك ان مدة سبعة الايام هذه ليست ابملدة الطويلة اذا ماقيست بالمدد التي تستغرقها دراسة المشروع والاعلان عن طرحه في المناقصة والبت فيه وتنظيم مشروع العقد ، هذه الاجراءات التي تستغرق احيانا عدة اشهر لاتقل عن خمسة او ستة اشهر في احسن الظروف ، اي مايعادل /١٨٠/ يوما تقريبا . فكل هذه المدة التي تبقى فيها اوراق المشروع لدى الوزارة واللجان المختصة ، لاتشكل سببا في اعاقة تنفيذ المشروع ولكن مدة سبعة الايام التي يراقب فيها ديوان المحاسبة مشروع العقد تشكل اجراء معوقا لتنفيذ المشروع . ان هذا القول غير مقبول ولا معقول .

٣ / ان الديوان لايراقب جميع مشروعات العقود التي تعدها جهات الادارة رقابة مسبقة وانما تقتصر رقابته هذه على فئة محدودة منها وهي تلك التي تبلغ قيمتها /٥٠٠/ الف درهم فما فوق الامر الذي يجعل مشاريع العقود التي تبلغ قيمتها دون هذا المبلغ لاتخضع للرقابة المسبقة .

٤ / ولو سلمنا جدلا بان هذه الرقابة قد تعيق احيانا سير اعمال السلطة الادارية برفضها التاشير على بعض مشاريع العقود الا ان مشرعنا في دولة الامارات العربية المتحدة اوجد لجهة الادارة مخرجا تستطيع من خلاله ان تطعن برفض الديوان امام مجلس الوزراء . فإذا اتخذ هذا المجلس على مسؤوليته قرارا بقبول مشروع العقد امكن لجهة الادارة ان تبرمه على ان يبلغ الديوان المجلس الوطني الاتحادي بذلك خلال اسبوع .

٥ / لقد اتخذ الديوان سياسة معينة سار عليها في عامه الاول جعلت من رقابته المسبقة رقابة اكثر مرونه وقدرة على تحقيق اهدافها وعلى تقدير ظروف جهة الادارة الخاضعة للرقابة تقديرا تاما وابعد ماتكون عن تاخير تنفيذ المشروعات . وتتلخص هذه السياسة في التقليل ، بقدر الامكان ، من اللجوء الى رفض مشاريع العقود التي قدمت له والتي جعلت الديوان يقبل التاشير بتحفظ على بعض مشاريع العقود مع لفت نظر جهة الادارة وتنبيهها الى المخالفة ومطالبتها بتلافيها في مشاريع العقود الاخرى التي تقدمها الى الديوان في المستقبل . وقد اتبع الديوان هذه السياسة في العام الاول من بدء ممارسته الرقابة المسبقة تحدوه الى ذلك الرغبة في الاخذ بايدي

الوزارات والادارات وتقديم النصح والارشاد اللازمين لها وتوضيح الامور وكشف التصرفات غير المشروعة وغير الملاءمة بالشكل الذي ينير لها الطريق ويساعدها على تلافي هذه الاخطاء وعلى تهيئة الظروف والوسائل التي تعينها على استعمال سلطتها ، ولاسيما التقديرية ، بكثير من الدقة وعلى ادارة الاموال العامة وبما ينسجم مع حكم القانون فضلا عن توفير المناخ المناسب الذي يجعل هذه الوزارات والادارات تنسجم وتاتلف مع الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة .

(٢) اما الانتقاد الثاني الموجه لهذه الرقابة فهو انها تؤدي الى التدخل في عمل الادارة والى المشاركة فيه بل والى السيطرة احيانا على الجهاز الاداري . ولكن هذا الانتقاد غير مقبول لان الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة تغلب عليها صفة رقابة المشروعية اكثر من رقابة الملاءمة التي يتخذ الديوان فيها على الاغلب صفة مقدم النصح والارشاد والديوان في كل ذلك لايملك سلطة اجراء التعديل بنفسه بداءة بل يعيده الى جهة الادارة لاتخاذ التصرف القانوني اللازم لجعله منسجما مع حكم القانون وملائما . وعمل الديوان ، بهذه الصفة ، لايعد تدخلا منه في عمل الادارة ولا مساهمة فيه وانما هو مجرد عمل رقابي منفصل ومتميز عن عمل الادارة ، وبالتالي فانه بهذا المعنى ، لن يجرد جهة الادارة من حق المبادهة بل يترك لها كل الحرية في ذلك ويطالبها فقط بان تكون تصرفاتها المالية صادرة ضمن حدود القانون ملائمة .

(٣) ان الرقابة المسبقة على تصرف جهة الادارة تجعل الديوان يضع يده على جزء من عملية الانفاق فقط وهو ذلك الجزء المتمثل في الارتباط بالنفقة فقط دون ان تفسح له المجال لان يمدها الى العملية بجميع مراحلها مما يجعل رقابة الديوان المسبقة بهذا الشكل منقوصة وغير كاملة .

وهذا العيب لايؤدي بنظرنا الى التقليل من اهمية هذه الرقابة على اعتبار ان مراقبة مرحلة الارتباط بالنفقة لاتتوقف عادة على مراقبة المراحل الثلاث التي تليها ولا ترتبط بها لان لهذه المرحلة طبيعة خاصة تميزها عن غيرها من مراحل الانفاق . فمرحلة الارتباط يغلب عليها عادة الطابع الانشائي البحت في حين تغلب على باقي المراحل الثلاث الاخرى الصفة التنفيذية . لذلك فمراقبة العمل الانشائي دون التنفيذي لايجعل الرقابة ناقصة لان لكل منهما مجاله الخاص وكيانه المستقل .

(٤) ان الرقابة المسبقة على مشروعات عقود الادارة تتميز بطابع الاستعجال في البت في هذه المشروعات المقدمة اليه . لذلك فانه لايتوفر لديها دوما الوقت الكافي لدراسة هذه المشروعات والمستندات المرافقة لها بدقة وعمق وامعان مما يجعلها تتسرع في اتخاذ قرارها بالموافقة او بالرفض لتلك المشروعات ويؤدي في كثير من الاحيان الى ظهور التناقض في آرائها اثناء حكمها على مشروعات العقود المتشابهة في شروطها وقواعدها وآثارها القانونية الامر الذي يثير سخط رجال الادارة على هذه الرقابة ويورثهم القلق والتشويش حين ابرامهم للعقود فضلا عما يسببه ذلك من زعزعة الثقة في رقابة الديوان .

ان تلافي هذا الانتقاد لايكون عادة بالاستغناء عن نظام الرقابة المسبقة على مشاريع العقود بعد ان ظهرت لنا مزاياها وفوائدها وانما بإحكام الرقابة على الموظفين القائمين بها وزيادة عددهم والتخفيف من الاعمال الموزعة عليها ومراعاة العدل والدقة والمساواة في توزيع هذه الاعمال حتى يفسح لهم المجال الكامل للاطلاع على النصوص التشريعية والاتجاهات القضائية والفقهية ومتابعة الاتجاه الذي سار عليه الديوان في بته في المعاملات المتشابهة مما يوسع من معلوماتهم القانونية ويورثهم الدقة والاتقان في انجاز العمل بنفس المستوى من السرعة والاستعجال الذي يجب ان تتميز به رقابتهم . هذا فضلا عن وجوب اهتمام الرؤساء المباشرون لهؤلاء الموظفين بتوحيد اجتهاد الديوان وتحديد خط سيره وعدم العدول عنه الا لاسباب جوهرية هامة على الا يكون ذلك بناء على تصرف فردي من احد الموظفين وانما بناء على دراسة مشتركة تتولاها هيئة الادارة العليا مع كبار الموظفين الفنيين ذوي الشان .

خامسا : التعاون والتنسيق في مجال الرقابة المسبقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة :-

ان التعاون والتنسيق في مجال الرقابة المسبقة بين الرقابتين الداخلية والخارجية يعتبر من الامور الهامة التي تقتضيها سلامة سير العمل المالي والاداري الامر الذي يتطلب ان يقوم هذا التعاون على المبادئ التالية :-

(١) يجب تقوية الرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة وتوسيع اختصاصاتها كلما كانت الرقابة الداخلية ضعيفة وكان مستوى كفاءة الجهاز المنفذ منخفضا وضعيفا ايضا . فإذا ماقويت الرقابة الداخلية واشتد عودهما وانحسرت الرقابة الخارجية عن كثير من التصرفات المالية واصبح دورهما مقصورا على تلك التصرفات التي ترتب اعباء مالية ضخمة على الدولة فقط وذلك سواء في جانب المشروعية ام الملاءمة .

(٢) يجب الحيلولة دون ازدواجالعمل مابين الرقابتين الداخلية والخارجية حتى لاتصبح الرقابة الخارجية عنصرا معوقا لسير العمل المالي يلقي ظلا ثقيلا عليه ويؤدي الى تاخر انجاز العمليات المالية .

وبناء على ماتقدم ولما كانت الادارة العامة المالية عندنا لاتزال تشكو الضعف وتحتاج الى اعادة التنظيم في كثير من جوانبها . وكانت وزارة المالية لاتزال تطبق نظام المركزية الشديدة الذي يقضي بمراقبة جميع عمليات الانفاق مركزيا في الوزارة في دائرة التدقيق الداخلي لديها . وكانت الرقابة التي تجريها هذه الدائرة هي رقابة مالية داخلية ناقصة لاتتناول مراقبة مرحلة الارتباط مراقبة دقيقة بدعوى ان وزارة المالية هي التي تتولى الشراء والاستئجار . وكان لايوجد هناك اي تنسيق في العمل مابين دائرتي المشتريات والاملاك من جهة ودائرة التدقيق من جهة اخرى ، كما ان ممارسة عمليات الشراء والاستئجار التي تقوم بها وزارة المالية تشكل جزءا بسيطا من عمليات التعاقد في الدولة بمجموعها . فهناك عقود الاشغال برمتها لاتراقبها وزارة المالية رقابة مالية داخلية وكذلك عقود التوريد التي

تبرمها وزارات الدفاع والداخلية والصحه والتربية (احيانا) ودائـــرة المتشريفات لاتراقب مراقبة داخلية مالية من قبل وزارة المالية . لذلك كله فقــد اصبح من الضروري اخضاع كل هذه العقود للرقابة الخارجية المسبقة التي يقوم بهـا ديوان المحاسبة . وهذا مافعله قانون ديوان المحاسبة عندنا وراعاه عند تنظيمـه للرقابة المسبقة . ونفضل ان يبقى هذا النظام للرقابة الخارجية المسبقة كذلـــك مادامت الرقابة الداخلية المالية من قبل وزارة المالية معدومة على بعض عمليات التعاقد الخاصة ببعض جهات الادارة او ظلت ضعيفة على بعضها الاخر . هذا بالاضافـــة الى ان كثيرا من المؤسسات العامة لاتزال حتى الآن لاتلتزم بخطة محددة الاهـــداف والوسائل وانما تعمل بروح من الارتجال في اطار الاهداف المقررة في نظامهـــا ودون مراعاة لمبدأ الاولويات او للدراسات الاقتصادية للمشروعات ودون الرجوع الـــى وزارة التخطيط مما ابقى عمليات التعاقد التي تبرمها هذه المؤسسات في سبيـــل القيام ببعض مشروعاتها بعيدة عن كل رقابة الامر الذي يتطلب بالضرورة اخضاعهـــا لرقابة الديوان المسبقة للتحقق من مدى سلامة الجدوى الاقتصادية لكل مشروع حيـــن مراقبتها لمشروع العقد .

وقـــد حققت رقابة الديـوان المسبقة نتائـــج باهـــرة في هذا الميـدان.

الفصل الثاني

الرقابة المرافقة

والرقابة المرافقة هي الرقابة التي تتم مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له . وقد تاخذ هذه الرقابة بشكل تفتيش او شكل متابعة تنفيذ .

وقد اخذ قانون ديواننا بهذا النوع من الرقابة وان كان لم يستعمل تسمية " الرقابة المرافقة " بل اكتفى باستعمال لفظة " التفتيش " في المادة ١٣/١ منه وهي يمكن ان تغني لوحدها لتغطية مفهوم الرقابة المرافقة . هذا ويمكن للديوان ان يقوم بهذه الرقابة على جميع الهيئات الخاضعة لرقابته والتي اتينا على ذكرها في الباب الثاني من هذه المحاضرات ، كما يمكن له ان يقوم بهذه الرقابة بداءة من تلقاء نفسه او بناء على طلب الجهات المعنية ذاتها.

هذا وتتناول الرقابة المرافقة التي يمارسها ديوان المحاسبة مراقبة جميع العمليات المالية اثناء تنفيذها او اثناء سير العمل فيها وذلك على اختلاف انواع تلك العمليات واشكالها في الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان .

ويمكننا ان نعرض من هذه العمليات بوجه خاص مايلي :-

١ً - ادارة المستودعات وذلك للتحقق من ان هذه الادارة تتم وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات وللتثبت بوجه خاص مما يلي :-

ا - صحة حركة ادخال المواد الى المستودع واخراجها منه .

ب - مطابقة الموجود الفعلي للمواد والعهد على الموجود الدفتري وبطاقات العهد .

ج - التحقق من سلامة عمليات الجرد.

د - دراسة اسباب بعض حالات من التلف والتكدس .

هـ - التحقق من سلامة الرقابة الداخلية وسير العمل فيها .

٢ً- عمليات اجراء المناقصات والممارسات وارسائها وذلك للتحقق من سلامتها ومشروعيتها وذلك اثناء سير هذه العمليات .

٣ً- حركة الاموال في الصندوق وفي المصارف وذلك للتاكد من صحة موجود الصندوق الفعلي والمبالغ المقبوضة والمدفوعة ومن صحة الموجود في حسابات المصارف ومطابقة ذلك للحسابات والمستندات في الجهة الخاضعة للرقابة وللكشوف المرسلة من المصرف .

٤ً- حركة الطوابع والاوراق ذات القيمة للتحقق من مدى الموجود الفعلي منها للقيود الخاصة بها .

٥ً- عمليات تنفيذ العقود على اختلاف انواعها وبوجه خاص ماتعلق منها بالمشروعات وذلك عن طريق متابعة تنفيذها والتحقق من صحة وسلامة سير العمل التنفيذي فيها - وتبدأ هذه المتابعة اعتبارا من لحظة ابرام العقد ووضعه موضع التنفيذ.

وتاخذ هذه المتابعة عادة المظاهر الثلاثة التالية :-

ا - المتابعة القانونية .

ب - المتابعة المادية .

ج - المتابعة المالية .

وسنحاول من خلال بحثنا لهذه الرقابة ان نوضح كل مظهر من هذه المظاهر الثلاثة .

أ- المتابعة القانونية (متابعة تنفيذ شروط العقد)٩

وهنا يركز الديوان اهتمامه على مدى تنفيذ المتعاقدين للشروط الواردة في العقد وملحقاته سواء أكانت هذه الشروط تنظيمية او اتفاقية وسواء أكان تنفيذها قد تم ضمن اطار سلطة تقديرية ام مقيدة وسواء أكانت تتعلق بالمواصفات ام غيرها . وسواء أكانت هذه الشروط واردة في اصل العقد ام في تعديلات طارئة عليه مع بحث ما اذا كان التعديل قد تم على وجه مشروع وذلك فضلا عن اهتمامه بمدى استعمال جهة الادارة لمؤيدات العقد او اهمالها في ذلك .

كل ذلك اذا كان مشروع العقد قد تم تأشيره مسبقا من الديوان . اما اذا لم يتم ذلك إما لعدم خضوعه اصلا لرقابة الديوان المسبقة او ان جهة الادارة قد ابرمته دون ان تقدمه للديوان للتاشير عليه فلا يكتفي الديوان بمراقبة تنفيذ هذه الشروط بل يراقب مدى مشروعية وملاءمة هذه الشروط ايضا.

هذا وإذا كان التحقق من تنفيذ بعض الشروط يتطلب احيانا خبرة فنية خاصة فلا يقوم الديوان نفسه بداءة بالبت في الموضوع وانما لابد له من ان يستعين من اجل ذلك بخبراء فنيين من خارج الديوان للبت في الموضوع . ويمكننا ان نجد امثلة واضحة تكشف عن نطاق هذه المتابعة في كل من كتابي ديوان المحاسبة رقم ص ٢٨٥٠/٩/ تاريخ ١٩٨٠/١١/٢٧ ورقم ص/١٧٤٤/٩ تاريخ ١٩٨١/٦/١٥- المتضمنين تقريري ديوان المحاسبة عن متابعة تنفيذ العقود العائدة لوزارات الدولة ومؤسساتها العامة عن عامي ١٩٨٠ و ١٩٨١ .

ب - المتابعة المادية :

ونعني بالمتابعة المادية متابعة انجاز العقد من جانب محل العقد - ولاسيما مايتعلق بالمشروعات - وفقا للبرنامج الزمني المعد للتنفيذ وذلك بدءا من تسليم الموقع على الصورة التي مكن المتعاقد من البدء بالتنفيذ وانتهاءبالاستلام النهائي . وهنا يركز الديوان اهتمامه على ان نسبة المنجز الفعلي الى المنجز الكلي يجب ان تتناسب مع نسبة مانقضى من مدة تنفيذ العقد الى مجموع مدة العقد وبالشكل الذي يعتمد الديوان منه اعتمادا كليا على برنامج التنفيذ بحيث يجب أن يكون اي قصور او نقص او تاخير في ذلك موضحة اسبابه وان يتحقق الديوان من استخدام جهة الادارة المؤيد القانوني المقرر في العقد او في نظام العقود من فرض غرامات او سحب اعمال وتنفيذ على حسابه او فسخ عقد وذلك وفقا لظروف كل حالة وفي ضوء السبب الذي ادى الى ذلك التاخير او النقص او القصور . واذا كان التاخير مبررا نظرا لقوة قاهرة او بسبب من الادارة او لتنفيذ بعض الاضافات فلا بد من التحقق من مدى ملاءمة المدة المحددة لمدة التاخير والتحقق من انه ليست هناك مبالغة في التمديد .

ومما تجدر الاشارة اليه انه يمكن للديوان ان يستفيد من خبرة الاستشاري المشرف على المشروع في تحديد نسب الانجاز ودقته وعلاقتها بنسبة المدة الا اذا ظهر له وجود تقصير فادح او تواطوء سافر بينه وبين المقاول فيمكنه ، والحالة هذه او وجد ضرورة الى خبرة فنية ان يستعين بها من خارج الديوان للحكم على كل ذلك .

هذا وقد حوى تقرير الديوان الآنف الذكر في البند السابق الشيء الكثير من الملاحظات المتعلقة بهذه المتابعة المادية ولاسيما فيما يتعلق بالتاخير والاستلام وصوريته احيانا وبخاصة الاستلام المؤقت .

ج - المتابعة المالية :

ونعني بالمتابعة المالية الاهتمام بالامور التالية :-

١ - التحقق من دفع التامين النهائي المقرر في العقد .

٢ - الا يتم دفع اية دفعات على الحساب الا بناء على نص في العقد مستندا الى قاعدة قانونية عامة تجيز ذلك وبناء على كفالة مصرفية مقبولة .

ولاشك ان هذين الامرين وان كانا من الممكن ان يدخلا ضمن المتابعة القانونية وان تهتم بها الرقابة اللاحقة الا انه من المفيد ايضا ان تهتم بهما المتابعة المالية .

٣ - تحديد نسبة المبالغ المدفوعة الى مجموع المقابل المالي للعقد ومقارنة هذه النسبة بنسبة المنجز الفعلي الى المنجز الكلي لتحديد مدى التوازن مابين الجانب المادي والجانب المالي للعقد مع ضرورة حصر الانحرافات عن ذلك وبيان الاسباب .

٤ - التحقق مما اذا كان الانفاق على تنفيذ العقد او مجموعة العقود المتعلقة بالمشروع ان تعددت - هو ضمن التكلفة الكلية للمشروع وذلك بالشكل الذي لو زادت فيه التكلفة فإنه لابد من تبريرها ودراسة اسبابها وتحديد ماذا كانت هذه الاسباب مقبولة ام لا وخاصة دراسة ما اذا كانت هناك عناصر من التبذير والاسراف تجعل التكلفة تخرج عن الدراسات الاقتصادية والمالية للمشروع او ان هناك اضافات مبررة او اية اسباب اخرى تسببت في تلك الزيادة .

ويمكن هنا للديوان ايضا ان يستعين بالخبرة الفنية من خارجه ان رأى ضرورة الى ذلك .

هذا ويمكننا ان نجد الاسلوب التطبيقي لمتابعة تنفيذ عقود الاشغال ولا سيما في جانبي المتابعة المادية والمالية موضحا في البطاقة التي اعدها الديوان لذلك والتي نوردها فيما يلي :-

هذا وفي ختام حديثنا عن الرقابة المرافقة نقول انه يمكن ان يستفيد الديوان من هذه الرقابة وامكاناتها للحصول على المعلومات اللازمة لاستكمال التحقيق في المخالفات المالية ، خاصة وان هذه الرقابة تعتمد اعتمادا كليا على الرقابة التقديرية التي تمكن الديوان من الاتصال بمن يشاء من الموظفين كما تمكنه من طلب جميع المعلومات والاطلاع على جميع المستندات والسجلات اللازمة كما له الاستعانة بالخبراء في الامور التي تتوقف معرفتها والكشف عن حقيقتها على خبرة فنية .

الفصل الثالث
الرقابة اللاحقة

حتى نتمكن من بحث الرقابة اللاحقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، لابد لنا من ان نقسم البحث الى الاقسام التالية :-

١ - تعريف الرقابة اللاحقة والصور التي اتخذتها حين التطبيق لدى بعض الدول.
٢ - نطاق الرقابة اللاحقة .
٣ - اجراءات الرقابة اللاحقة .

اولا: تعريف الرقابة اللاحقة والصور التي اتخذتها حين التطبيق لدى بعض الدول :-

ان الرقابة المالية اللاحقة التي يمارسها ديوان المحاسبة هي تلك الرقابة التي يجريها الديوان على العمليات المالية على اختلاف انواعها لدى الهيئات الخاضعة لرقابته وذلك بعد اتمام تنفيذ تلك العمليات ، اي بعد استكمالها جميع المراحل والاجراءات المقررة لها قانونا والمتعلقة بذلك التنفيذ .

لقد تبنت هذا النوع من الرقابة جميع دول العالم الاخذه بنظام رقابة ديوان المحاسبة الا انها اختلفت في كيفية تطبيقه متبعة في ذلك اشكالا واساليب متباينه ، حسب نظام وظروف كل دولة . ولكن رغم ذلك يمكننا ان نحصر هذه الاشكال في صورتين رئيسيتين كما يلي :-

أ - النظام القضائي : وهو النظام الذي يتخذ الديوان عند ممارسته للرقابة اللاحقة في ظله شكلا قضائيا اي شكل محكمة وذلك من حيث اظهاره لنتائج الرقابة او حيث استعماله للمؤيدات القانونية بحق المخالفين .

واوضح مثال يعبر عن هذا الاسلوب تعبيرا صادقا النظام السوري القديم والنظام الفرنسي والنظام اللبناني .

ب - النظام الإداري : وهو الذي يبدو الديوان فيه ، عند قيامه بالرقابة اللاحقة ، بصورة ادارة من حيث اسلوب كشف المخالفات وتوجيه الملاحظات والبت في نتائج الرقابة . اما استعمال المؤيدات ذات الطبيعة القضائية ضد مرتكبي المخالفات فيتم من قبل مجلس تأديب مستقل عن الديوان . ولكن الاخذ بهذا النظام لايمنع الديوان في بعض الدول من القيام بالتحقيق في المخالفات المالية ومطالبة السلطات المختصة الادارية فرض العقوبات التاديبية الخفيفة بموجب قرارات ادارية على بعض الموظفين ومن احالة الاوراق الى المجلس التاديبي المشار اليه آنفا ومن الحجز على الاموال وطلب استرداد الاموال الضائعة وخير مثال يصور لنا هذا النظام من الرقابة اللاحقة في ظل النظام الاداري ، نظامنا في الامارات العربية المتحدة .

ثانيا : نطاق الرقابة اللاحقة : - ان البحث في نطاق الرقابة اللاحقة يقتضي منا ان نبحث الموضوع من جوانب ثلاثة كما يلي :-

أ - من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة .
ب - من حيث العمليات المالية التي تتناولها هذه الرقابة .
ج - من حيث طبيعة الرقابة وماهيتها .

هذا ولما كنا قد قمنا ببحث الجانب الاول من هذا النطاق في الباب الثاني من هذه المحاضرات الذي خصصناه لبحث الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان لذا نكتفي بذلك منعا للتكرار .

اما الجانبان الثاني والثالث من هذا النطاق فنفضل بحثهما معا بالشكل الذي نتخذ فيه من عناصر بحث نطاق الرقابة من حيث الطبيعة والماهية تقسيما رئيسيا ونبحث ضمن هذه العناصر الرئيسية عناصر فرعية هي انواع العمليات المالية .

وتاسيسا على ذلك فسوف نقسم البحث هنا الى ثلاثة اقسام نتناول في اولها :- بحث رقابة المشروعية وفي ثانيها : رقابة المحاسبة وفي ثالثها : رقابة الكفاءة ، وسنحاول في بحث كل قسم من هذه الاقسام تحديد مدى شمول كل نوع من انواع هذه الرقابة للعمليات المالية الخاضعة للرقابة اللاحقة التي نصت عليها المادة /١٠/ من قانون الديوان والتي يمكن ان نحصرها فيما يلي :-

١ - عمليات الايرادات العامة .
٢ - عمليات النفقات العامة .
٣ - عمليات حسابات التسوية .
٤ - عمليات القروض .
٥ - عمليات المستودعات .
٦ - عمليات الاستثمارات .

آ - رقابة المشروعية :-

ونقصد برقابة المشروعية هنا (التي قد يسميها البعض بالرقابة النظامية او القانونية او اللائحية) ان يتحقق الديوان عند مراقبته للعملية المالية من مطابقتها للقانون بمعناه العام وذلك ضمن المفهوم الذي حددناه « للقانون » حيث حديثنا عن الرقابة المسبقة في الفصل الاول من هذا الباب ولا داعي لتكرار ذلك هنا .

هذا ويمكننا ان نتلمس الاساس القانوني لهذه الرقابة في قانون ديواننا رقم /٧/ لسنة ١٩٧٦ من خلال رجوعنا الى المادة /١/ منه في المقطع الثاني منها التي تقول « ... ويتحقق (اي الديوان) بوجه خاص من .... مشروعية ادارة ..... الاموال (اي اموال الدولة) ....» كما يمكننا ان نجد تاكيدا لهذا الاساس في اغلب العمليات المالية التي اتينا على ذكرها اعلاه والتي نستعرضها لنوضح نطاق مراقبة المشروعية التي يمارسها الديوان في كل منها كما يلي :-

١ - العمليات المتعلقة بالايرادات العامة :

وهنا يقوم الديوان بمراقبة جميع المراحل التي تمر بها كل عملية من عمليات الايرادات سواء في مرحلة التحقق (الربط) او في مرحلة التحصيل او في مرحلة التوريد في ضوء القواعد القانونية الناظمة لكل عملية من هذه العمليات . ويبدو هذا الامر واضحا فيما يسمى في الميزانية العامة للدولة « بايرادات الوزارات » التي تبدو بوجه خاص في صورة رسوم او في صورة غرامات والتي تنظمها قواعد قانونية مختلفة في انواعها ومستوياتها موضحة الواقعة المنشئة لدين الايراد في ذمة الفرد والديوان هنا يراقب جميع المستندات

المؤيدة لعملية الايراد ويتحقق من مشروعيتها الشكلية والموضوعية ولم يكتف الديوان بمراقبة عمليات الايراد هذه بل ركز اهتمامه على عمليات ايرادات مساهمات الامارات التي تشكل الايراد ذا الاهمية النسبية الكبرى ، والتي اعتبر الديوان سلطة وزارة المالية في متابعة تحصيلها وتوريدها سلطة مقيدة واخضعها لرقابة المشروعية بالشكل الذي اعتبر فيه صدور قانون الميزانية بمثابة واقعة منشئة لدين هذه المساهمة بحيث اذا عرضت ظروف سببت تأخر تحصيلها وتوريدها فيجب الا تقل نسبة ماحصل في نهاية اي شهر من اشهر السنة المالية نسبة مجموع مامضى من اشهر الى مجموع اشهر السنة المالية وبذلك يكون الديوان قد راقب سياسة توريد هذه المساهمات ووضع لها قواعد محددة رغم انها لاتوجد لها قواعد قانونية تفصيلية تحكمها غير نص الدستور وقانون الميزانية.

هذا وديواننا عندما يراقب مشروعية عمليات الايرادات هذه جميعها فانما ينطلق من نص الفقرة /١/ من المادة/ ١٠/ من قانونه التي تقول : «يمارس الديوان ، في مجال الرقابة اللاحقة ، الاختصاصات التالية :-

"١ - التحقق من ان الاجهزة الادارية قد قامت بتحصيل الايرادات المستحقة للدولة وتوريدها واضافتها الى الحسابات الخاصة بها .

« ويقوم الديوان ، في سبيل ذلك بالتدقيق في المستندات والبيانات والحسابات للتحقق من صحة حسابات تلك المستحقات وللتثبت من ان المتحصل هو المستحق قانونا ومن ان العمليات المالية المتعلقة بتحصيل تلك المستحقات وتوريدها قد تمت بصورة نظامية واصولية وفقا للقوانين واللوائح والانظمة المالية والحسابية ».

ويمكننا ان نكون فكرة واضحة عن مدى مراقبة الديوان لمشروعية عمليات الايراد من خلال رجوعنا الى التقارير المبدئية التي قدمها الديوان لجهات الادارة ولاسيما ماأورده بوجه خاص في تقريره العام الاول (١).

٢ - عمليات النفقات العامة :

نصت الفقرة /٢/ من المادة /١٠/ من قانون ديواننا - وهي بصدد عرض الاختصاصات التي يمارسها الديوان في مجال الرقابة اللاحقة على مايلي :-

« التحقق من ان النفقات قد صدفت .... ضمن حدود الاعتمادات المقررة لها في الميزانية التقديرية وبما يتفق مع الاهداف التي خصصت من اجلها تلك الاعتمادات وان عملية الانفاق بجميع مراحلها قد تمت طبقا للقوانين واللوائح والتعليمات المالية والحسابية واحكام الميزانية .....

« وفي سبيل ذلك يقوم الديوان بوجه خاص بالتحقق من ..... ان التصرفات المالية قد تمت طبقا للقوانين واللوائح المالية والحسابية واحكام الميزانية ».

ويبدو من خلال دراسة هذه الفقرة ان الديوان يراقب مشروعية كل مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية الانفاق وهي الارتباط (اي عقد النفقة) والتصوية (اي التصفية) والامر بالصرف والدفع الفعلي ، بحيث يتحقق في كل مرحلة من توفر المستندات الاصلية المثبتة لها ومن ان تنظيم كل مستند ، من حيث شكله وموضوعه ، قد جاء مطابقا للقانون بمعناه العام بدءا من الدستور فالقانون فالمرسوم فقرار مجلس الوزراء فالقرار الوزاري فالتعميم ولا يكتفي الديوان بهذا الحد فقط بل

يتحقق من مشروعية كل قاعدة قانونية ويتاكد بانها قد صدرت بالمطابقة او بالتنفيذ للقاعدة العليا .

وسنعرض في بحثنا هنا لعملية الانفاق اهم الجوانب التي يجب ان نركز اهتمامنا عليها حين مراقبتنا لمشروعية كل مرحلة من مراحل هذه العملية مبتدئين بمرحلة الارتباط .

١ - مرحلة الارتباط بالنفقة :

لقد كشف التطبيق العملي لمرحلة الارتباط عن ان الواقعة او الاداة التي تعبر عن هذه المرحلة تختلف من حيث شكلها او موضوعها باختلاف نوع النفقة التي تتعلق بها تلك الواقعة او الاداة والتي تبدو بوجه خاص في النوعين التاليين من انواع النفقات وهما :-

١ - النفقات المتعلقة بالرواتب والاجور وما في حكمها اي مايندرج عادة تحت الباب الاول من الميزانية العامة للدولة .

٢ - النفقات الناجمة عن اتفاق ارادتين اي عن العقود .

وحتى هذين النوعين من النفقات لن نتناول بحث مرحلة الارتباط جميعها وبكل تفصيل بل سنركز البحث على الاهتمام بالقضايا الجوهرية فقط .

ولابد لنا قبل البحث في هاتين النقطتين من التاكيد على انه لايجوز الارتباط بنفقة ما الا بناء على وجه يجيزه القانون ومن قبل الشخص الذي حدده القانون .

١ - ومن اجل التحقق من مشروعية الارتباط بنفقات الباب الاول يقتضي الامر المطالبة ، باديء ذي بدء ، بالمرسوم او بالقرار الذي تضمن الارتباط بالنفقة سواء اكان متعلقا بالتعيين او بمنح علاوة او ترقية او ايفاد بمهمة للدراسة او لدورة تدريبية او غير ذلك من المراسيم او القرارات المنشئة لديون في ذمة الدولة والتي تترتب عليها آثار مالية . وهنا لانكتفي بالوقوف عند حد وجود المرسوم او القرار مرافقا لمستند الصرف حتى نعتبر تلك النفقة مشروعة بل يتطلب الامر منا ان نفحص مشروعية ذلك المرسوم او القرار من زاوية التحقق من مشروعية اركانه والشروط المتعلقة بتلك الاركان ، وذلك بالرجوع الى جميع القواعد القانونية المتعلقة بذلك المرسوم او القرار ايا كان مستواها في سلم تدرج القواعد القانونية ومراعاة الاتجاهات التي سار الديوان في تفسيره لتلك القواعد حتى لايحدث تناقض في الآراء ما بين اداراته ومراقباته فضلا عن الرجوع الى ملف الموظف للاطلاع على جميع المستندات والوثائق التي تكون القناعة الكاملة لدى ديوان المحاسبة بمشروعية النفقة كما يجب الرجوع ، في بعض الحالات الى السجلات المتعلقة بالارتباط للتحقق من توفر الاعتماد حين صدور القرار او المرسوم ذلك لان الاعتماد يعتبر شرطا من شروط مشروعية ركن المحل في القرار او المرسوم فضلا عن الرجوع الى ملاك جهة الادارة للتحقق من توفر العدد الذي يسمح بالتعيين او الترقية .

وبعد الانتهاء من مراقبة مشروعية المرسوم او القرار من خلال القواعد القانونية والمستندات المتعلقة به نتحقق من سلامة تاريخ نفاذه ومشروعية تاريخ سريان آثاره المالية من حيث كون ذلك النفاذ او السريان قد تم باشر حال ام باشر رجعي

وما اذا كان ذلك كله مطابقا للقانون ام لا فضلا عن التحقق من سلامة صدور اجراء الذاتية - ان تطلب النظام وجوده - ومن مدى بقائه - من حيث محتواه ونفاذه - ضمن حدود المرسوم اوالقرار وتاريخ نفاذه او سريانه .

٢ - اما النفقات الناجمة عن اتفاق ارادتين اي عن عقد ، فيجب ان نميز مابين نوعين اثنين من العقود كما يلي : -

(١) اذا بلغت قيمة العقد نصف مليون درهم فاكثر ، فاول مايجب ان يهتم المدقق به هو ان يتحقق مما اذا كان العقد قد تم التاشير عليه مسبقا من ديوان المحاسبة قبل ابرامه فإذا كان لم يتم ذلك التاشير المسبق على مشروع العقد قبل ابرامه اعتبر المدقق ذلك مخالفة مالية ذلك لان تاشيرة الديوان على مثل هذا العقد تعتبر شرطا من شروط مشروعيته لذلك يتوجب على المدقق المطالبة باتخاذ جميع الاجراءات المالية والتاديبية تجاه المسؤولين في جهة الادارة وفقا للقواعد التي قررها قانون الديوان واوضحتها التعليمات الصادرة عن رئيس الديوان برقم ١/ لسنة ١٩٧٨ وتعديلاتها وذلك بعد ان يكون هذا المدقق قد قام بفحص العقد والمستندات المرافقة له بدءا من اول اجراء في اختيار المتعاقد مع جهة الادارة وحتى اتمام ابرام العقد .

اما اذا كان مشروع العقد مؤشرا من الديوان مسبقا قبل ابرامه فيكتفي المدقق ، استكمالا لمراقبة مرحلة الارتباط ، بأن يتحقق من تقديم التامين النهائي ومن توقيع المشروع من الجهات المختصة التي حددها القانون ومن تنفيذ التحفظات التي اوردتها مراقبات الرقابة المسبقة على مشروع العقد ان وجدت .

(٢) اما اذا كانت قيمة العقد اقل من نصف مليون درهم فعلى المدقق ان يقوم بفحص جميع الجوانب في العقد التي اشرنا اليها في الفقرة السابقة بالنسبة للعقد الذي تبلغ قيمته نصف مليون درهم واكثر والذي لم يتم تاشيره مسبقا من ديوان المحاسبة اذ يعتبر المدقق نفسه وهو يمارس الرقابة اللاحقة عليه وكان العقد قد قدم اليه للتاشير عليه وللشهادة في مدى مشروعيته .

٣ - <u>مرحلة التسوية (التصفية) :</u>

يركز المدقق في هذه المرحلة على التحقق مما اذا كان حصر دين النفقة وحسابها قد تم على وجه صحيح ومطابق للقانون ، ومما اذا كانت تلك النفقة مستحقة قانونا على جهة الادارة ، وعليه في سبيل ذلك ان يتحقق من واقعة استحقاق النفقة - حسب نوع النفقة - اي مما اذا كانت الخدمات قد اديت والاشغال قد انجزت والمواد قد سلمت وذلك بطلب جميع البيانات والمستندات التي تكون القناعة الكاملة لديه بقانونية الاستحقاق ، فإذا كانت النفقة راتبا مثلا فمما يجب ان يتحقق منه المدقق في هذه المرحلة ان الموظف لم ينقطع عن العمل على وجه غير قانوني وانه لم يحصل على اجازة بلا راتب فضلا عن تدققه من صحة حساب الراتب والبدلات في ضوء مرسوم او قرار التعيين والقواعد القانونية المنظمة لذلك .

واذا كانت النفقة قيمة مواد موردة فمما يجب ان يتحقق منه المدقق في ان المواد قد امتلمت على وجه قانوني وانها قد ادخلت المستودع فعلا خلال السنة التي تعود اليها تلك النفقة وانه قد تم حساب قيمتها وفقا للاحكام والشروط وجداول الاسعار

في العقد . وعلى المدقق الا يكتفي في كل ذلك بالاوراق التي بين يديه بل يجب عليه ، وخاصة في القضايا الجوهرية وفي النفقات الكبيرة ، ان يقوم بزيارات ميدانية لجهة الادارة او لمستودعاتها او لمشروعاتها مستفيدا من قواعد الرقابة المرافقة لاجراء التفتيش وللتحقق من سلامة الوثائق والمعلومات المقدمة اليه على ان يتم ذلك كله بالتنسيق مع المراقبات المختصة بشؤون المستودعات وبشؤون متابعة تنفيذ العقود والمشروعات .

٣ - مرحلة الامر بالصرف :-

ويتحقق المدقق في هذه المرحلة من سلامة صدور مستند الصرف من الجهة المختصة التي حددها القانون وانه صادر باسم صاحب الاستحقاق او وكيله القانوني بموجب وكالة صادرة عن الجهات الرسمية في الدولة ومصدقة حسب الاصول ومن ان النفقة التي تضمنها ذلك المستند قد امر بصرفها على الاعتماد المخصص لها في الميزانية من حيث الوزارة والادارة والباب والبند ومن ان النفقة هي ضمن حدود الاعتماد، وهدفه المستخلص من عنوان البند ، فضلا عن اهتمام المدقق بالتحقق من ان الرقابة الداخلية قد اجرت فحصها للنفقة وشهدت بقانونيتها وبصحة حسابها قبل الدفع الفعلي وذلك بالاضافة الى اهتمامه بالتحقق من صحة تواقيع المسؤولين وبوجه خاص آمر الصرف ورئيس الرقابة الداخلية .

٤ - مرحلة الدفع الفعلي :-

ويتحقق المدقق في هذه المرحلة من ان المبلغ المدفوع هو المبلغ المستحق قانونا بعد تنزيل جميع الاستقطاعات منه وتوريدها الى الجهات المختصة بها كالايرادات والسلف والامانات وغيرها فضلا عن التحقق من ان مستلم المبلغ هو الدائن صاحب الاستحقاق او وكيله القانوني بموجب وكالة صادرة عن الجهات الرسمية في الدولة او مصدقة حسب الاصول منها تسمح له بالقبض نيابة عنه . هذا اذا تم استلام المبلغ نقدا او شيكا اما اذا كان تحويلا فيجب التحقق من ان المبلغ قد حول الى الحساب الجاري الذي حدده صاحب الاستحقاق في وثيقة صالحة للاحتجاج بها . اما اذا كان القابض معتمدا بالقبض نيابة عن عدد من الاشخاص ذوي الاستحقاق فلا بد من تحقق المدقق من ان هذا المعتمد قد قام بدفع المبالغ الى المستحقين نتيجة توقيع كل منهم بما يفيد قبضه المبلغ .

ويمكننا ان نجد امثلة توضح نطاق رقابة الديوان على مشروعية عمليات الانفاق من خلال اطلاعنا على التقرير العام الاول للديوان [1] .

---

(١) - راجع (صفحه ١٣٢ - ٢٣١ من هذا التقرير).

٣ ـ عمليات حسابات التسوية :

ويراقب الديوان مشروعية هذه العمليات سواء ماكان منها دائنا او مدينا ، اي ماكان منها بصورة امانات او بصورة سلف ، وذلك بالشكل الذي يتحقق فيه من ان دفع المبالغ او تقاضيها ، بالنسبة لكل عملية من هذه العمليات يتم على الوجه الذي يتفق مع حكم القانون بمعناه العام . ومما تجدر الاشارة اليه ان هذه العمليات لم تنظم عندنا في الامارات العربية المتحدة بعد بقانون يضع لها الاساس القانوني . بل بعضها منها تقرر بقرارات من مجلس الوزراء ، وبعضها الاخر بقرارات من وزير المالية . بل اغلبها بتعليمات صادرة عن وزارة المالية . وهناك امثلة عديدة تكشف عن نطاق الواقع التطبيقي لهذه الرقابة في تقارير الديوان على اختلاف مستوياتها . ولاسيما التقرير العام الاول (١) .

٤ ـ عمليات القروض :

ان رقابة المشروعية التي يمارسها الديوان على عمليات القروض لاتقف عند التحقق من توريد اصل القروض وفائدته ، وبحث مشروعية شروط واحكام عقده ، بل يهتم الديوان بوجه خاص ، حين مراقبته للقرض ببحث مدى احقية الجهة الدافعة للقرض قانونا بدفع مثل ذلك القرض . ويبدو هذا الاتجاه واضحا بشكل خاص حين مراقبة الديوان للقروض التي دفعها مجلس النقد ، وذلك على الوجه الذي رمز فيه الديوان رقابته ، منطلقا من قانون المجلس المذكور على الجهة التي تتقاضى القرض . واعترض على القروض التي دفعها المجلس الى غير المصارف المرخص لها بالعمل في الدولة ، كالقروض المدفوعة الى المصارف ذات الترخيص المحدود، او التي لم يرخص لها اطلاقا، او الى بعض الشركات او المؤسسات او الى الامارات .

كما ركز هذه الرقابة على مدة القرض من جهة اخرى ، وبذلك اعترض على كل قرض دفعه المجلس لمدة تتجاوز /٦/ اشهر ، وهي المدة القصوى المقررة في قانونه ، كما اهتم الديوان حين مراقبته هذه القروض ، بمراقبة الضمانات المقررة على القرض حماية لحقوق الدولة والاشخاص المعنوية العامة . وقد ادى به ذلك الى رفض جميع القروض التي لم يتقرر لها ضمان ، او لم يتصف ضمانها بصفة الضمان الذي نص عليه القانون . فمثلا بالنسبة للقروض التي يقدمها مجلس النقد رفض كل الضمانات التي لاتبدو بصورة اذون الخزانة والسندات الصادرة عن دولة الامارات او المضمونة من قبلها . ويمكننا ان نطلع على تفصيلات اكبر في هذا الجانب من خلال رجوعنا الى التقرير العام الاول للديوان (١) .

٥ ـ عمليات الاستثمار :

لقد اهتم ديواننا اهتماما واضحا بالجانب القانوني لعمليات الاستثمارات ، ويبدو هذا الاتجاه اكثر وضوحا في مراقبة الديوان لعمليات الاستثمارات في مجلس النقد . وهنا لم يعترف الديوان للمجلس بسلطة تقديرية في تحديد انواع الاستثمارات التي يستخدم فيها اموال الدولة في الاحوال التي جعل فيها المشرع سلطته مقيدة . بل الزم الديوان المجلس ان يبقى ضمن تلك الحدود التي وضعها القانون . ويبدو هذا الامر بوجه خاص في الاستثمارات المتعلقة بالدرهم التي رفض الديوان جميع عمليات الاستثمار

(١ و ٢) راجع صفحه ٢٢٨ ـ ٢٤٢ ـ ٢٦٨ ـ ٢٧٢)

الخارجية الصادرة بالدرهم ، نظرا لمخالفة ذلك للقانون الذي يشترط ان تكون استثمارات المجلس بالدرهم مقصورة على ماكان منها بصورة اذون خزانة صادرة عن حكومة دولة الامارات ، او بصورة سندات حكومية ، او سندات مضمونه من قبل دولة الامارات . اما ماكان منها بصورة سندات صادرة عن هيئات اجنبية ، او بصورة سندات مضمونة من حكومات اجنبية ، فانها غير مقبولة ، خاصة وان اغلبها رفض بسبب عدم وجود ضمان كلية او لان الضمان من هيئات ومؤسسات خاصة اجنبية . هذا ولم يقف الديوان في رقابته عند حدود مشروعية نوع السند الذي استثمرات فيه الاموال ، بل امتد الى بحث مدى مشروعية اجراءات تصديق الاتفاقية المتعلقة بتلك السندات والشهادات الصادرة بشانها . فقد رفض الديوان الشهادات الصادرة عن مكاتب استشارية قانونية خاصة ، في حين انها كان يجب ان تصدر عن مستشار الدولة القانوني او وزير العدل فيها ، حسب الحال ، ووفقا للنظام الدستوري والقانوني المطبق في كل دولة ، على الوجه الذي يجب ان تتكون فيه القناعة بصورة كاملة ورسمية بان تلك المستندات والاتفاقات تطابق من حيث شكلها وموضوعها دستور الدولة وقوانينها وانظمتها ، وان تصدر بشانها شهادة من ادارة متخصصة في مجلس النقد تعلن عن موافقة هذه المجلس على ماورد في شهادة مستشار الدولة من معلومات ، بعد التحقق منها عن طريق الرجوع الى الوثائق المرافقة لتلك الشهادة والتاكد من سلامة التفويض بالاختصاص ، وبالتوقيع والتصديقات الرسمية على الاوراق .

وقد اكد الديوان على اهمية وجود مثل هذه الاداة القانونية المتخصصة لدراسة هذه الشهادات وابداء الرأي في مشاريع الاتفاقات التي تبرم بإسم المجلس وصياغتها ، لان هذا يعتبر امرا ضروريا ، خاصة اذا علمنا ان كل تلك الاتفاقات تتضمن تصرفا بملايين بل وبمليارات من اموال الدولة المعهود بإدارتها الى مجلس النقد ، وليس تصرفا باموال مصرف تجاري عادي يتبع مختلف انواع الاساليب التجارية ولا يتردد في الاعتماد على عنصر المخاطرة في سبيل الوصول الى الربح .

هذا ولم يكتف الديوان ، من خلال مراقبته مشروعية عمليات الاستثمارات ، بالاعتراض على السندات المحررة بالدرهم الصادرة من غير دولة الامارات ، بل اعترض على عمليات الاستثمار التي تمت بصورة سندات محررة بالعملات الاجنبية ايضا ، ولم يقبل منها الا ماقبله القانون ، وهي اذونات خزانة صادرة عن حكومات اجنبية ، او سندات صادرة عن حكومات اجنبية ، او منظمات دولية تكون الامارات العربية المتحدة عضوا فيها ، او سندات مضمونة من حكومات اجنبية او منظمات دولية تكون الامارات العربية المتحدة عضوا فيها . لذلك فقد رفض الديوان الجزء الاكبر من السندات الصادرة بالعملات الاجنبية لانها صدرت بصورة سندات اذنية عن مصارف وشركات وهيئات خاصة اجنبية وغير مضمونة من الحكومات . ولعل السبب الرئيسي الهام الذي دفع الديوان الى التشدد في مراقبة هذه السندات والتركيز على مشروعيتها وعلى ان تاتي مطابقة للقانون ، هو كونها من السندات التي يحتفظ فيها المجلس كاحتياطي من الاصول الخارجية ، والتي يجب ان تكون متمتعة باعلى مايمكن من مستويات الضمان نظرا لكونها تمثل جزءا هاما من اجزاء التغطية النقدية ، الامر الذي جعل الديوان يطالب باستبعادها والتخلص منها نظرا لما لها من آثار سيئة على مستوى قيمة العملة الوطنية في الدولة .

ب ـ الرقابة المحاسبية :ـ

وهي الوجه الثاني من وجوه الرقابة التي تهتم بها الرقابة اللاحقة التي يقوم بها ديواننا ويمكننا ان نلخص مهمة هذه الرقابة بالقول بانها تلك الرقابة التي تهتم بالتدقيق في قيود جميع العمليات المالية في الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وفي البيانات المحاسبية المتعلقة بتلك الهيئات بالشكل الذي يتضمن فيه هذا التدقيق التحقق من سلامة توجيه تلك القيود ومتابعة ترحيلها في مختلف السجلات والدفاتر ومطابقتها للمستندات المؤيدة لها والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظم المحاسبية فضلا عن التحقق من سلامة الارقام الواردة في مشروع الحساب الختامي للدولة وفي الميزانية العمومية وفي الحسابات الختامية على اختلاف انواعها للهيئات الاخرى للوصول بالديوان الى القناعة الكاملة التي تجعله يقرر ان تلك الحسابات صحيحة وان الميزانية العمومية للهيئة الخاضعة لرقابته تمثل المركز المالي الحقيقي لها تمثيلا صحيحا ، ولابد من اجل الوصول الى ذلك من تحقيق وتقدير كل عنصر من عناصر الموجودات والمطلوبات في جانبي الميزانية العمومية من جهة فضلا عن التحقق من عناصر كل من حسابات التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر وتوزيع الارباح من جهة اخرى . كل ذلك وفقا للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي للهيئة الخاضعة للرقابة وللقواعد المتعارف عليها محاسبيا في حال عدم وجود قواعد منصوص عليها .

هذا وقد اكد قانوننا على ضرورة القيام بهذه الرقابة في الفقرة /٨/ من المادة /١٠/ كما اكدت ذلك التعليمات في المادة /٣٥/ منها.

ومما تجدر الاشارة اليه ان ديواننا ، قد وضع في حسبانه وهو يمارس هذا النوع من الرقابة ان يعتمد في جزء كبير منها على الرقابة الداخلية . ولكن ديواننا لايقرر ذلك بداءة وانما بعد دراسته نظام هذه الرقابة وقدرتها على القيام باعمالها وجدارتها في ان توفر الاطمئنان في نفوس ممثلي الديوان .

ج ـ رقابة الكفاءة :

وهذا هو المظهر الثالث الذي تبدو فيه رقابة ديواننا اللاحقة . ولاشك ان تعبير " رقابة الكفاءة " هو تعبير واسع يستغرق اشكالا وجوانب كثيرة يمكن ان تعبر عنها هذه الرقابة ، ولكن مع ذلك يمكننا ، وانطلاقا من المبادئ التي ارساها قانون ديواننا في الامارات العربية المتحدة ، ان نقسم رقابة الكفاءة بالصورة التي تمارس بها الى ثلاثة اقسام كما يلي :ـ

١ ـ رقابة كفاءة التنظيم.
٢ ـ رقابة كفاءة سير العمليات المالية .
٣ ـ رقابة كفاءة ادارة المال العام ونتائج العمل المتحقق .

(١) رقابة كفاءة التنظيم :

وهنا تتناول رقابة الديوان مراقبة مدى كفاءة التنظيم الذي تضمنته القواعد القانونية على اختلاف مستوياتها اعتبارا من الدستور وحتى ادنى التعليمات مستوى واكثرها تفصيلا بالشكل الذي تتركز فيه هذه الرقابة حول مدى سلامة تلك القواعد فقط دون مشروعيتها ومراعاتها لمبدأ التدرج الشكلي او الموضوعي ، وتدخل هذه الرقابة ضمن رقابة المشروعية . ولا شك ان اكثر ماتهتم به هذه الرقابة لكفاءة التنظيم هو مراقبة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الهيئة الخاضعة للرقابة. ولاشك ان الحكم على ذلك له اثره الكبير في تحديد نطاق الرقابة التي يمارسها الديوان وفي تحديد نسبة مايمكن ان يراقبه من عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة اخذا بنظام الرقابة الانتقائية او الاختبارية .

وقد ارسى قانون ديواننا الاساس القانوني لهذه الرقابة في المادة /١١/ منه ولاسيما في المقطع الثاني منها التي تقول :-" يقوم الديوان ، في حدود اختصاصاته المنصوص عليها في هذا القانون ، بما ياتي :"......دراسة وفحص مختلف القوانين واللوائح والانظمة المالية والحسابية ..... للتحقق من مدى سلامتها وتحديد اوجه النقص والقصور فيها واقتراح مايراه من وسائل لاصلاحها وتحسينها للوصول بادارة الاموال التي تشملها الرقابة الى افضل مستوى من السلامة والكفاءة والدقة . "

ان تقارير ديواننا غنية بامثلة كثيرة تكشف عن النطاق التطبيقي العملي لهذه الرقابة . ويمكننا ان نجد ذلك واضحا في الفصل السادس من تقرير ديواننا العام الاول الذي عالج موضوع اعادة التنظيم الاداري والمالي في دولتنا وتناول بالبحث والدراسة كلا من القانون رقم /١٤/ لسنة ٧٣ بشان إعداد الميزانية العامة للدولة وحسابها الختامي ، فضلا عن التعميم رقم /١٦/ لسنة ٧٥ بشان قواعد الشراء والقانون رقم /٨/ لسنة ٧٣ بشان الخدمة المدنية وتعديلاته وغيرها من قواعد قانونية مختلفة الانواع والمستويات .

(٢) رقابة كفاءة سير العمليات المالية :

وهي الرقابة التي تعني بفحص العمليات المالية للتحقق مما اذا كان انجازها يتم باسرع وقت واقل تكلفة واعلى مستوى من الاتقان . وهذه رقابة ينحصر اهتمامها بما يسمى " طرائق العمل واساليبه " . وقد بدت اهمية هذه الرقابة بعد ان ظهر للديوان ان انجاز العمليات المالية على اختلاف انواعها يتم بكثير من الاسراف في الجهد والتبذير في الوقت والنفقات وبمستوى منخفض من الكفاءة . فلا تزال العمليات المالية محشوة بكثير من الاجراءات المعقدة والاعمال غير الجوهرية ، ويتطلب سيرها وانجازها الكثير من الاوراق والوثائق التي تستدعي استخدام عدد اكبر من الموظفين مما يؤدي الى زيادة تكلفة الخدمة فضلا عن تاخر انجاز تلك العمليات .

وهناك امثلة كثيرة طرحها الديوان في تقريره العام الاول (١) .

---

(١) - راجع صفحة ٤٣٨ -٤٣٩ .

هذا ولم نقف بديواننا عند مجرد اظهار الملاحظات فقط ولكننا قدمنا اقتراحات ناجعة تحسن من مستوى طرائق العمل واساليبه وبالتالي ترفع من مستوى كفاءة سير العمليات المالية كما يلي :-

١ - العمل على الاقلال من المستويات الادارية عند تنظيم سير العمل ، لان هذا يقلل من عدد الرؤساء الاداريين الذين تمر عليها العملية المالية كما يقلل من عدد المراحل التي تمر بها العمليات المالية حتى تصبح نافذة .

٢ - القضاء على التعقيد الاداري ، ويحاول كثير من الموظفين تحميل نظام العمل واسلوبه مسؤولية هذا التعقيد . الا ان هذه المسؤولية لاتقع على عاتق الاسلوب وحده ، وانما تقع ايضا على سلوك القائمين بالتنفيذ وكلهم في اداء العمل الاداري واهما رؤسائهم المكلفين بالاشراف على اعمالهم .

لذلك يجب ان يحدد ما اذا كان مرد اسباب التعقيد هو الاشخاص القائمون بالعمل انفسهم او اسلوب العمل ذاته ، الا الامران معا . وقد يكون التعقيد الاداري ماتاه في كثير من الاحيان عدم كفاءة الموظفين القائمين بالعمل او عدم توفر الثقة بهم والاطمئنان الى امانتهم واخلاصهم في العمل ، الامر الذي يدفع الادارة الى وضع اجراءات مشددة متعددة امام امثال هؤلاء الموظفين لتقييدهم والحيلولة دون ارتكابهم للمخالفات او الاخطاء مما يسبب تعقيدا في العمل .

٣ - اعادة النظر في التشريعات والانظمة والتعليمات المتعلقة بتحديد اجراءات سير العمل في بعض العمليات المالية ، وذلك بقصد التخفيف من الاجراءات وتفادي كل ازدواج او تكرار في العمل وتقصير الزمن الذي يستغرقه اداء الخدمة العامة ، وفي مقدمة هذه القواعد المتعلقة بالعقود وباختيار المتعاقد ولاسيما بطريق المناقصة وذلك بتوضيح خط سير العمل في اية عملية ادارية او مالية من البداية الى النهاية امام الموظف المنفذ واما طالب الخدمة ، وان تخفض الاجراءات بحيث تؤدي الخدمة في اقصر وقت ممكن وباقل كلفة وعلى احسن وجه .

٤ - تكليف ديوان الموظفين - الذي اقترح الديوان انشاؤه - بوضع خطة لاعادة النظر في اساليب العمل وتبسيط اجراءاته وجعلها جزءا من الخطة الشاملة للاصلاح الاداري بحيث تتضمن الخطة مسحا لجميع العمليات الادارية والمالية في هيئات الجهاز الاداري وتحليلها مرحلة مرحلة وتبسيط اجراءاتها وازالة الاعمال غير الجوهرية منها واقتراح الاسلوب الجديد لاداء العمل ، على ان يتم تنفيذ هذه الخطة تدريجيا وعلى اساس مراعاة طبيعة ظروف كل قطاع او وظيفة من قطاعات ووظائف الدولة وتحت اشراف ديوان الموظفين .

٥ - الاهتمام بقياس الانتاجية والاداء في الوزارات والادارات العامة ووضع المعايير والمعدلات اللازمة لذلك للتحقق من مدى نجاح خطة تبسيط الاجراءات .

(٣) رقابة كفاءة ادارة المال العام ونتائج العمل المتحقق :

ان هذه الرقابة تاخذ في التطبيق العملي مظاهرا وصورا مختلفة : فقد تبدو باسم رقابة الكفاءة والتوفير Audit of Efficiency and Economy وهي التي تهتم بتحديد ما اذا كانت الاموال قد اديرت وانتفع بها بالاسلوب الامثل (Optimal Manner) ، كما انها تتطلب تحديد اسباب التصرفات التي تتسم بعدم الكفاءة وعدم التوفير ويمكن ان توصف هذه الرقابة ايضا في بعض البلاد بأنها مراقبة قيمة النقود اي مايسمى (Value for Money Audits) ، كما تبدو بصورة رقابة نتائج البرنامج (The Audit of Programme results) وتتضمن هذه الرقابة تحديد ماااذا كانت النتائج المرغوبة او المخططة قد انجزت او بعبارة اكثر وضوحا تحديد ما اذا كان العمل المتحقق يطابق العمل المستهدف ، وما اذا كانت الاهداف المقرر للبرنامج قد تم تحقيقها . وما اذا كان قد اعطي الاهتمام كاملا للاساليب البديلة للعمل من اجل تحقيق النتائج المرغوبة ، وقد تبدو ايضا بصورة (Paformince Audit) وتتضمن مراقبة الكفاءة والتوفير فضلا عن تقويم نتائج البرنامج .

مما تقدم يتبين ان هذا النوع من الرقابة يتطلب وجود خطة او برنامج ، وان يكون لهذه الخطة او البرنامج اهداف محدده ، وان تكون لدى هيئة الرقابة معايير دقيقة لقياس الكفاءة وتحديد نتائج تنفيذ الخطة او البرامج وتحديد ما اذا كان ذلك التنفيذ وما نجم عنه من انفاق قد تم بلا اسراف ولا تبذير ، وان يكون هناك مركز للمعلومات يساعد هيئة الرقابة على القيام بعملها على اتم وجه .

هذا وقبل ان نحدد الاطار العام للاتجاه الذي نظم فيه قانون ديواننا رقابة الكفاءة على ادارة المال ونتائج العمل المتحقق ، لابد لنا من ان نستعرض اولا القواعد القانونية التي تضمنت هذه الرقابة في قانوننا رقم /٧/ لسنة ١٩٧٦ وهي كما يلي :-

١ - نصت المادة /١/ على مايلي : " .... ويتحقق (اي الديوان) بوجه خاصة من ملاءمة .... ادارة هذه الاموال (اي الاموال الخاضعة للرقابة) ومن تنفيذ المشروعات الانمائية .... " .

٢ - نصت الفقرة /٣/ من المادة /١٠/ على مايلي : " التحقق من ان النفقات قد صرفت بصورة ملاءمة ..... وبما يتفق مع الاهداف التي خصصت من اجلها تلك الاعتمادات .... وفي سبيل ذلك يقوم الديوان بوجه خاص بالتحقق من ان الاعتمادات قد استعملت بلا اسراف .... ".

٣ - نصت الفقرة /٥/ من المادة /١٠/ على مايلي : " مراقبة استثمار الدولة وغيرها من الاشخاص المعنوية العامة لاموالها وذلك للتحقق من مدى ملاءمة الاوجه التي تستثمر فيها تلك الاموال ومدى ملاءمة العائد الذي تحصل عليه مقابل ذلك .

٤ - نصت الفقرة /٦/ من المادة /١٠/ على مايلي : " مراقبة حسابات المستودعات والمخازن ...... وكذلك التحقق من سلامة عمليات الجرد السنوي ودراسة الاسباب التي تؤدي الى تكديس المواد المخزونة او تلفها واقتراح الوسائل المناسبة للمحافظة على تلك المواد وصيانتها والقواعد اللازمة لوضع خطط سليمة لتموين المستودعات والمخازن .

٥ - نصت الفقرة /٧/ من المادة /١٠/ على مايلي : " مراقبة تنفيذ المشروعات الانمائية الواردة في الخطة وذلك للتحقق من سلامة استعمال الاعتمادات المقررة لتلك المشروعات في الميزانية ومما اذا كان انجاز المشروعات المذكورة قد تم ضمن حدود التكلفة والمدد المقررة لها وجاء محققا للاهداف المحددة في الخطة مع بيان اسباب الانحراف والقصور " .

٦ - نصت الفقرة /٨/ من المادة /١٠/ على مايلي :" فحص الحسابات الختامية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان فضلا عن الميزانيات العمومية وحسابات الارباح والخسائر والتشغيل والمتاجرة لمؤسسات وشركات القطاع الاقتصادي الخاضعة لرقابته .... للتعرف على حقيقة مركزها المالي وتحديد مدى سلامة عوائدها وتحديد حقوق الدولة والاشخاص المعنوية العامة قبلها والتزاماتها تجاهها ......"

ونستخلص ، من خلال دراستنا لهذه النصوص جميعها ، النتائج التالية :-

١ - ان قانون ديواننا قد رسم اطارا عاما واضحا لنظرية رقابة الكفاءة وذلك من خلال تحديده لاهداف ونطاق رقابة ديواننا على الاموال العامة في المادة الاولى منه . ويصلح هذا الاطار العام لان يستغرق في كل وقت جميع عناصر هذه الرقابة ومختلف معاييرها ، وذلك ايا كان مستوى التطور الذي تبلغه هذه الرقابة من الناحية التطبيقية العملية في الدول الاخرى .

٢ - ان قانوننا لم يقصر هذه الرقابة على فئة محددة من العمليات المالية ، بل جعلها شاملة تقريبا لاغلب انواع العمليات الامر الذي جعله انطلاقا من هذا العموم يأتي على ذكر بعض المعايير بالنسبة لبعض تلك العمليات ، الا ان ايراده هذه المعايير ، رغم ذلك ، قد جاء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر .

٣ - ان الاسلوب الذي ابتعه قانوننا في تنظيم رقابة الكفاءة جاء ملائما للواقع التطبيقي في دولتنا رغم ان بعض متطلبات هذه الرقابة لاتزال غير متوفرة حيث لانجد حتى الان خططا وبرامج لهيئات القطاع الاقتصادي ، كما لانجد لبعضها اهدافا محددة واضحة الامر الذي دفع بالديوان الى الاعتماد على اسلوب التحليل المالي من اجل استنباط بعض المعايير لقياس سلامة ادارة الاموال وتقويم النتائج المترتبة على تلك الادارة .

هذا وحتى نتمكن من التحقق بصورة واضحة من النطاق الذي يمارس فيه ديواننا هذه الرقابة من خلال الواقع التطبيقي ، لابد لنا من استعراض بعض المعايير التي استنبطها الديوان من خلال التحليل المالي للارقام

الواردة في الميزانيات العمومية والحسابات الختامية وهذه المعايير هي :-

١ - استخدم الديوان معيار الامان وضمان الاموال من اجل الحكم على مدى ملاءمة وكفاءة ادارة الاموال في مجلس النقد وذلك حرصا على قيمة النقد وعلى توفير غطاء نقدي مليمي دون ان يعبأ بمعيار الربحية الناجم عن مقارنة الربح الصافي الذي حققه المجلس مقيسا بحجم الاستثمارات .

٢ - استند الديوان الى معيار التكلفة وعلاقتها بالقيمة الاسمية وذلك من اجل حصر نتائج اصدار العملة الذهبية التذكارية وما ترتب عليها من خسائر هائلة .

٣ - اعتمد الديوان على معيار قياس نسبة الذهب الى مجموع عناصر التغطية وظهر للديوان انخفاض هذه النسبة الى حد كبير مما جعله يطالب المجلس برفعها حرصا على ملاءمة عناصر التغطية محافظة على قيمة العملة الوطنية .

٤ - استعمل الديوان معيار التوزيع النسبي لموارد بنك الامارات في جانب الموجودات وظهر ان اعلى نسبة استخدام لهذه الموارد كان في الاموال المودعة الامر الذي يؤكد ان نشاط الايداع قد طغى على النشاط الذي يجب ان يمارسه البنك وفقا لاهدافه .

٥ - اعتمد الديوان على معيار التكلفة مقيسة باسعار السوق للحكم على كفاءة ادارة شركة الامارات للتجارة لاموال الدعم المقدمة من الدولة في سبيل تامين الحاجات الضرورية للمواطنين .

٦ - استخدم الديوان معيار نسبة عدد العاملين في شركة الامارات للتجارة الى عدد بطاقات التموين في كل فرع بالشكل الذي كشف فيه الديوان الاسراف في التعيين وانخفاض اداء العاملين الى حد ملفت للنظر يؤكد ان هناك بطالة مقنعة داخل الشركة .

٧ - استعمل الديوان معيار نسبة القروض طويلة الاجل الى رأس المال في مؤسسة الامارات للاتصالات وكشف الديوان ان هذه القروض قد ابرمت من قبل الشركتين الاجنبيتين وباسعار فائدة عالية بالشكل الذي تستفيد منه هاتان الشركتان ولاتتحملان تسديدها لان البدء بهذا التسديد لن يتم الا بعد خروج هاتين الشركتين من المساهمة في رأس مال المؤسسة موضوع البحث . وقد بين الديوان انه كان من الافضل ان تزيد الشركة راسمالها لكانت الكلفة والعبء اقل .

٨ - استعمل الديوان معيار نسبة حصة الشريك الاجنبي الى رأس المال في شركة المخازن المبردة ذلك لانه نسبة مساهمة الشريك الاجنبي هي ٣٠ ٪ من رأس المال الذي بلغت قيمته /٤/ ملايين في حين ان الشركة حصلت على قروض بلغت /١٦/ مليون مما جعلها تعمل بمبلغ /٢٠/ مليون مما جعل الشريك الاجنبي يستفيد من ٣٠٪ من الربح المتوقع من مبلغ /٢٠/ مليون بدلا من /٤/ ملايين .

هذه بعض امثلة تمثل بعض المعايير التي استخدمها ديواننا لممارسة الرقابة على كفاءة ادارة الاموال العامة ونتائج العمل المتحقق ونتمنى ان يتمكن الديوان من ان يخطو خطوات واسعة في ممارسة هذه الرقابة كلما توفرت العناصر

اللازمة لممارستها واهمها وضع الخطط والبرامج ذات الاهداف المحددة الواضحة من جهة وتوفير المعلومات الدقيقة التي تساعد الديوان على القيام بهذه الرقابة .

ونأمل ان يكون لتطور الاستخدام الآلي للتزويد بالمعلومات نتيجة انشاء المركز الوطني للحاسب الآلي اثرا كبيرا في ايجاد مصرف للمعلومات يعين الديوان معاونة كاملة على تحقيق هذه العنصر الهام .

ثالثا: اجراءات الرقابة اللاحقة واسلوبها :

قلنا في مقدمة حديثنا عن الرقابة اللاحقة اننا ناخذ في ديواننا في الامارات العربية المتحدة بالنظام الاداري حين ممارستنا لهذه الرقابة الامر الذي يجعل الطبيعة القانونية لهذه الرقابة بأنها رقابة ادارية بحتة .

وحتى نتمكن من ان نكون فكرة واضحة عن اجراءات هذه الرقابة نقول ان العمل بهذه الرقابة يمر بالمراحل التالية :ـ

أ ـ المرحلة التحضيرية.

ب ـ مرحلة التعقيب .

ج ـ مرحلة القبول النهائي.

وفي ختام حديثنا عن هذه المراحل ننهي حديثنا بعرض انواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة نتيجة قيامه برقابته .

أ ـ المرحلة التحضيرية : تتألف المرحلة التحضيرية من الرقابة اللاحقة من ثلاثة ادوار هي كما يلي :ـ

١) دور المدقق .

٢) دور المراقب.

٣) دور المدير.

١ ـ دور المدقق : ويقوم المدقق ـ وهو يمثل ادنى الوظائف الفنية في ديواننا ـ بعمله الرقابي في الاعمال الموزعة عليه بموجب مذكرة توزيع الاعمال الصادرة في اطار خطة العمل السنوية التي يضعها الديوان لرقابته بدور هام . ويتضمن عمله ما يلي : ـ

١ ـ المسح المبدئي .

٢ ـ التدقيق.

٣ ـ اعداد تقريره بالملاحظات .

١ ـ المسح المبدئي :

ان المسح المبدئي الذي يقوم به المدقق يعتبر من اهم الاعمال التي يقتضيها دوره ويتضمن بوجه خاص زيارة الجهة التي سوف يباشر المدقق بمراقبتها ويدرس نظامها القانوني والاداري والمالي والمحاسبي وهيكلها التنظيمي وتوزيع الاختصاصات فيها مبين وحداتها الادارية وموظفين ونظام الموظفين وملاكهم وتوصيف وظائفهم ونظام الرقابة الداخلية وغيرها من النظم التي تتضمن تنظيم اي عمل او نشاط من اعمالها او انشطتها وذلك على الوجه الذي تؤدي به هذه الدراسة الى الاطلاع على واقع عملياتها

المالية واسلوب سير العمل فيها فضلا عن بيان اوجه النقص والعيب في كل ذلك التنظيم وتقويمه والحكم على مدى سلامته وملاءمته وخاصة نظام الرقابة الداخلية وذلك فضلا عن اعداد برنامج التدقيق وجمع المعلومات التي تفيده في القيام بعمل رقابي ناجح وتحديد الجوانب التي يرى من الضروري تركيز رقابته عليها والمعايير التي يستخدمها من اجلها وتبدو اهمية ذلك بوجه خاص حين ممارسته رقابة الكفاءة من جهة وحين قيامه بالرقابة الانتقائية او الاختيارية من جهة اخرى .

٢ - عملية التدقيق :

وتتضمن هذه العملية فحص المدقق جميع العمليات المالية الموزعة عليه في اطار القواعد المقررة في قانون الديوان والتعليمات الصادرة عن رئيس الديوان وفي دليل الرقابة والتدقيق الذي هو قيد الاعداد ، هذه القواعد التي اتينا على اغلبها حين حديثنا عن نطاق الرقابة والتي لاداعي لتكرارها هنا . ولكن نكتفي بالقول ان الامر يتطلب من المدقق ان يتاكد من ان جميع المستندات مرفقة بها جميع الاوراق المؤيدة لها وان المستندات والاوراق المقدمة هي النسخ الاصلية كما يمكنه ان يطلب اية ورقة او مستند او يطلع على اي سجل او دفتر اذا تطلب اعمال التدقيق ذلك اخذا بقواعد الرقابة التقديرية التي نص عليها قانوننا في المادة /١٤/ منه ، كما يتوجب على المدقق ان يراعي النسب المقررة للرقابة الانتقائية المنصوص عليها في المادة /١٣/ من قانون الديوان ولا شك ان هذه الرقابة تنطوي على فوائد عظيمة تؤدي الى دفع الرقابة اللاحقة الى الامام والى الرفع من مستواها بشرك ان يحسن استخدام هذه الرقابة . وتبدو فوائد هذه الرقابة فيما يلي :-

= ان الرقابة الانتقائية تحل مشكلة الموظفين - التي يعاني الديوان منها احيان الكثير ، بسبب النقص في عددهم وخاصة عندما يصبح هذه المدد غير متناسب مع زيادة اعمال الديوان واعبائه .

= ان الرقابة الانتقائية تجعل الرقابة اللاحقة تركز اهتمامها كله على النواحي الجوهرية الرئيسية وتصرفها عن الاهتمام بالملاحظات التافهه البسيطة ، التي سيطر الاهتمام بها على الرقابة اللاحقة في بعض الدول ، زمنا طويلا ، فاورثها الضعف والخمول . ولا شك ان ايلاء الديوان اهتمامه بجسام الامور وعظائمها دون سفاسفها وتوافهها سيؤدي الى اشعار الجهات الخاضعة لرقابته بقيمة رقابة الديوان وفعاليتها ويدفع السلطة التشريعية ، في نفس الوقت الى الاهتمام بها واتخاذ جميع الوسائل الكفيلة بتنفيذ ملاحظاتها والاخذ بآرائها ومقترحاتها .

= تقوي من نظام الرقابة الداخلية التي يضطر الديوان الى الاعتماد عليها سدا للنقص الذي سوف يحدثه الاخذ بنظام الرقابة الانتقائية - من بعض النواحي - مما يدفعه الى مراقبة كفاءة سيرها وسلامة انظمتها. وهذا امر هام لايزال يفتقر اليه النظام المالي في الامارات

العربية المتحدة ويحتاج تحقيقه الى زمن طويل ومجهود من الديوان نفسه ومن وزارة المالية المسؤولة عن الرقابة الداخلية ، وخاصة اذا علمنا ان هدف الديوان الاول من رقابته - ولاسيما اللاحقة - هو ليس الكشف عن جميع الاخطاء والمخالفات وانما عن تلك التي تكفي لاعطاء الديوان امثلة تساعده على لفت نظر المسؤولين الى نواحي النقص ، في ادارتهم للاموال العامة والى مواطن الضعف في الرقابة الداخلية المشرفة على تلك الادارة ، والاخذ بايديهم جميعا الى تلافيها والى التقليل من آثارها السيئة .

= تعتبر الرقابة الانتقائية من الحلول المناسبة التي تساعد الديوان على حل مشكلة الاعمال المتراكمة .

واخيرا لابد لنا من القول انه على الرغم مما تتمتع به الرقابة الانتقائية هذه - التي اخذ بها نظامنا - من مزايا وقدرات كبيرة على حل المشكلات التي تواجه ديواننا ، الا انها مع ذلك وفي نفس الوقت ، تحمل بين طياتها كثيرا من المخاطر لانها قد يساء استعمالها من قبل بعض الموظفين فيتخذون منها وسيلة لتبرير اهمالهم وتغطية كسلهم فتصبح بذلك سببا من اسباب هبوط مستوى الكفاءة في الرقابة وفي تجريدها من الكثير من فعالياتها وحيويتها . لذلك فيجب ان يؤخذ بها بكثير من الحذر وضمن شروط وحدود ضيقة .

٣ - <u>اعداد تقرير بملاحظاته :</u>

بعد ان يفرغ المدقق من عملية التدقيق يضع تقريرا مفصلا عن الجهة التي قام بمراقبتها يضمنه جميع الدراسات والانتقادات والاقتراحات المتعلقة بنظمها ويكون ذلك في اول جزء من التقرير ثم يعرض المخالفات والملاحظات والاخطاء التي كشفها سواء من جانب المشروعية او المحاسبة او الكفاءة بالشكل الذي تصنف فيه الملاحظات وفقا لتبويب الميزانية العامة للدولة او الميزانيات المستقلة او بنود الميزانية العمومية والحسابات الختامية في هيئات القطاع الاقتصادي ، وبالشكل الذي ياخذ هذا التبويب ، مبينا القواعد القانونية - على اختلاف انواعها ودرجاتها - التي خالفتها الجهة بارتكابها تلك الاخطاء . منطلقا في ذلك من الاتجاهات التي وضعها الديوان لتفسيرها ويبين اصول تطبيقها وموضحا نواحي التبذير والاسراف والانحراف عن الاهداف والمعايير التي استند اليها في الوصول الى ذلك فضلا عن الاخطاء المحاسبية والقواعد المتعارف التي خرجت الجهة عليها ، واخيرا المبالغ الضائعة على تلك الجهة والاضرار التي اصابتها نتيجة لذلك مما يتوجب استرداده او المطالبة به ويناقش المدقق في هذا التقرير ايضا مدى سلامة الاسباب والحجج التي استند اليها المسؤول في الرد على استفسارات الديوان في بعض الامور التي ارسل بشانها استفسار خاص ، كل ذلك بكثير من الوضوح وقوة الحجة والعلم .

ولا شك ان عمل المدقق وتقارير ملاحظاته ، يعتبر عنصرا هاما من العناصر التي ترتكز عليها هذه المرحلة من الرقابة اللاحقة في قيامها باختصاصاتها

وفي تحقيقها للغاية المرجوة من احداثها . فبالقدر الذي يبذله المدقق من الجهد في قيامه بعمله ومن العناية والدقة في البحث عن الملاحظات الجوهرية ومن الاهتمام في الاطلاع والبحث العلمي ومتابعة التطور العلمي الرقابي العالمي ، وبقدر مايبديه من اللباقة والحزم في سلوكه مع المسؤولين في الجهة الخاضعة لرقابته ، وبقدر مايكون منظم الفكر ومخططا للعمل الذي يقوم به ، وبقدر مايتلقاه من رؤسائه من التوجيهات والاراء العلمية والعملية ، التي توسع افق تفكيره ، ومن التقدير والتشجيع ، اللذين يدفعانه نحو العمل برغبة وحماس وإخلاص ، بقدر ماتكون رقابته ناجحة ومفيدة ومحققة لاهدافها . لذلك يمكنني ان اعلن بصراحة ان المدقق هو القوة المحركة للديوان بمجموعه فإذا ماأهمل في فحصه ورقابته واكتفى ان يذكر في تقريره تلك العبارة التقليدية التي يجري على استعمالها بعض المدققين وهي " لايوجد مايستحق الذكر " او اهتم بايراد بعض الملاحظات التافهة التي لايعدل الجهد المبذول في كشفها وتحليلها وصياغتها الفائدة التي سوف تتحقق منها ، هبط مستوى العمل في الديوان بمجموعه وعم الكسل جميع ارجائه وفقد فعاليته ونشاطه وغدت تقاريره العامة ، التي يقدمها نتيجة قيامه بالرقابة اللاحقة مجرد قوائم لاتحوي سوى ملاحظات معادة ولاتهتم الا بمعالجة جزئيات الامور الشكلية البسيطة وتبتعد كل البعد عن التحليل العلمي والتوجيه الرقابي.

٢) دور المراقب :

بعد ان ينتهي المدقق من وضع تقريره يرفعه الى المراقب وهو الشخص الثاني الذي تمر عليه اعمال الرقابة اللاحقة في هذه المرحلة التحضيرية . ولاشك ان للمراقب دور هام في اشرافه على اعمال المدقق قبل رفع هذا التقرير فهو يراقب انتاج المدقق اليومي من الناحيتين الكمية والنوعية ويوجهه الوجهة التي تجعل من رقابته اداة لتحسين العمل في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ولاصلاح النظم المطبقة لديها وعدم عرقلة سير العمل فيها وحثه على الاهتمام بالملاحظات الجوهرية والقيمة . وله في سبيل ذلك ان يعيد النظر في التدقيق فيما يراه من الاوراق والمستندات والسجلات التي قام المدقق بالتدقيق فيها .

٣) دور المدير :

يتولى المدير ، بصفته رئيس الإدارة ، مسؤولية ادارة العمل فيها والاشراف على حسن سير العمل فيها ومعالجة المسائل التي يتناولها اختصاص ادارته كما ترفع اليه تقارير المدققين والمراقبين ليبدي مطالعاته عليها بعد دراسة ملاحظات المدقق وتعليق المراقب عليها بإمعان ودقة ثم يبت بالموضوع في ضوء مااستقر عليه الرأي لدى الديوان ، ملاحظا الا يكون هناك تعارض او تناقض فيما يصدر عن ادارته من آراء او اتجاهات وله ان يرجع في المسائل الجوهرية او المبدئية الى نائب الرئيس .

وبعد ان ينتهي المدير من ابداء مطالعته على تقريري المدقق والمراقب

يعيد الملاحظات الى المدقق المختص ليقوم باعداد مشروع التقرير المبدئي الذي يرسل الى جهة الادارة منطلقا في ذلك ومتقيدا بما اورده المدير من مطالعة في الحقل المخصص له من تلك الملاحظات . ويجب ان يتوخى المدقق في كتابته للتقرير الوضوح متبعا الاسلوب المنطقي والنهج العلمي فيما يعرضه من ملاحظات ومنطلقا من حجج واسانيد دقيقة توضح الامر لجهة الادارة وتساعدها على تفهم التقرير وتلبية طلبات الديوان بكثير من السهولة واليسر كل ذلك باسلوب معتدل بعيد عن التهجم والاستخفاف والاثارة والمبالغة وبطلبات حازمة ومتزنة ودقيقة ومعقولة لاتدع جهة الادارة تنفذ من نقطة ضعف او ثغرة نقص وبالشكل الذي يشعرها فيه ان الديوان يرغب في ان يقدم لها كل العون ويمد لها يد المساعدة في سبيل ان تتخلص من تلك الاخطاء والمخالفات باسهل اسلوب وادنى تنظيم وعلى الوجه الذي يشعرها باحترام الديوان وبمكانته الرقابية العلمية المرموقة على الا يقف التقرير في كل ذلك عند مجرد الانتقاد فحسب وانما يعرض عليها من الاقتراحات والآراء مايساعدها على ذلك . ثم يرسل مشروع التقرير المبدئي الى المراقب فالمدير فنائب الرئيس ويدخل كل منهم عليه من التديلات مايراه ضروريا لتحسين مستوى ماورد فيه من ملاحظات ومعلومات ثم يرسل الى جهة الادارة بكتاب صادر عن رئيس الديوان الى الوزير .

وبذلك تنتهي المرحلة التحضيرية من اجراءات الرقابة اللاحقة .

ب - <u>مرحلة التعقيب :</u>

لما كان قانون ديواننا قد اوجب على الجهة الخاضعة للرقابة ان ترد على تقرير الديوان المبدئي المبلغ اليها خلال شهر من تاريخ التبليغ .

لذلك فانه يتوجب على المدقق ان يدرس هذا الرد على اساس الملاحظة بالشكل الذي يفند فيه كل رد ويحدد مدى امكان قبول ماجاء فيه ثم يقترح قبول الرد او رفضه او استكماله كما يقترح ان يحيل ماثبت من المخالفات الى ادارة متابعة المخالفات بتقرير مستقل بعد توصيف كل مخالفة وتحديدها . وهنا لابد من مراعاة الدقة والوضوح في كل ذلك . ثم يعرض مشروع التعقيب الذي اعده المدقق على المراقب فالمدير فنائب الرئيس للموافقة على ماورد فيه او تعديل مايجب تعديله ثم يصدر بكتاب من رئيس الديوان . وبذلك تنتهي مرحلة التعقيب .

ج - <u>مرحلة القبول النهائي :</u>

في حال عدم ظهور اية مخالفة مالية او ملاحظة في الحساب المدقق من قبل الديوان او في حال ورود جميع الردود المتعلقة بملاحظات الديوان على الحساب المذكور من الجهة الخاضعة للرقابة وقبولها من الادارة المختصة في الديوان ، يصدر رئيس ديوان المحاسبة بناء على اقتراح المدير المختص وموافقة نائب رئيس الديوان ، قرار بالقبول النهائي لارقام الحساب السنوي للجهة الخاضعة للرقابة مرفقا بخلاصة عن اجمالي الارقام بالنسبة لادارة مالية الدولة او الامارة وبيان الميزانية العمومية والحسابات الختامية بالنسبة لهيئات القطاع العام الاقتصادي والهيئات المعانة .

هذا ويبلغ القبول النهائي الى الجهة الخاضعة للرقابة عن طريق الوزير المختص ، كما يبلغ هذا القرار الى وزارة المالية والصناعة والادارة المختصة في الديوان والى الموظف او الموظفين المسؤولين عن الحساب الختامي او الى الموظف الخلف في حال ترك الموظف المسؤول للعمل .

هذا وفي ختام حديثنا في هذا الفصل لابد لنا ان نستعرض التقارير التي تعد من الجهات المختصة في الديوان وتقدم داخل الديوان وخارجه وهي :-

١ - تقارير شهرية بخصوص متابعة تنفيذ الاعمال الموزعة على المدققين مقدمة من المديرين الى نائب رئيس الديوان . ويبين المدير في هذا التقرير مدى ماانجزه مدققو الادارة من اعمال خلال المواعيد المحددة لهم ويبين فيه اسباب تاخرهم في حال حدوث مثل هذا التاخير ، والتدابير المتخذة من اجل انجاز الاعمال المتاخرة في سبيل تحسين مستوى العمل ورفع معدل الاداء ويقترح الوسائل اللازمة لتدعيم جهاز الادارة . وتلاحق تقديم هذه التقارير وتفرغ المعلومات الواردة فيها في بيانات يستفاد منها في المتابعة وفي تحديد المسؤولية ، مراقبة الدراسات والتقارير العامة في الديوان (مكتب المتابعة حاليا).

٢ - تقارير ربع سنوية يعدها المدير بالتعاون مع المراقبين التابعين له ويقدمها الى نائب الرئيس ويضمنها بوجه خاص الملاحظات والمخالفات ونواحي التبذير والقصور التي بت بها خلال الفترة موضوع التقرير نتيجة التدقيق او التفتيش في الحسابات والمستندات والتصرفات او متابعة تنفيذ المشروعات الداخلة في اختصاص الادارة ونتيجة متابعة المخالفات المالية ، والتي يرى المدير من الواجب ذكرها في التقرير العام للسنة المالية التي تعود اليها تلك الملاحظات . ويمكن للمدير ان يبين في تقريره هذا كل نقص في التشريع او النظام واية دراسة تتعلق به ، واي اقتراح بتعديل نظام او اسلوب مالي او حسابي . ويرسل هذا التقرير الى مراقبة الدراسات والتقارير العامة (سابقا) مكتب المتابعة حاليا بالتسلسل عن طريق رئيس الديوان .

٣ - تقارير بشأن الحسابات الختامية المتعلقة بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، وتقدم هذه التقارير بعد مرحلة القبول النهائي للارقام وتعد مشاريعها في الديوان بالتعاون مع مراقبة الدراسات (سابقا) مكتب المتابعة حاليا ويقدم لرئيس ديوان المحاسبة وفقا لنص المادة/١٣/ من قانون الديوان قبل الموعد المقرر لاعتماد الحساب الختامي الذي يتعلق به ذلك التقرير الى المجلس الوطني الاتحادي ، ويبلغ الى كل من المجلس الاعلى للاتحاد ورئيس مجلس الوزراء ومجلس الوزراء . واذا كان التقرير يعلق بمؤسسة او شركة وجب تبليغه ايضا الى مجلس ادارة المؤسسة والى الجمعية العمومية للشركة قبل انعقادها لاقرار الميزانية والحسابات الختامية بثلاثين يوما . ويجوز للمجالس المتقدمة الذكر جميعها دعوة رئيس الديوان او نائبه لحضور جلساتها التي تناقش فيها تقارير الديوان ، وله ان يتحدث ويدلي بوجهة نظره في المسائل محل المناقشة .

٤ ـ التقرير العام لديوان المحاسبة وهو وثيقة هامة يعدها ديوان المحاسبة عن العمليات المالية المتعلقة بسنة مالية او اكثر حسب الحال ويضمنه دراسات دقيقة عن اوضاع جميع الهيئات الخاضعة لرقابته موضحا اهم المخالفات والملاحظات الجوهرية التي اكتشفها وطرق تبليغها وموضحا الاقتراحات التي يراها لاعادة التنظيم المالي والاداري في الدولة وفي هيئات القطاعين الاداري والاقتصادي ، وهو يتضمن ايضا تجميعا مرتبا لاهم الملاحظات التي حوتها تقارير الديوان من الحسابات الختامية المتعلقة بالسنة التي وضع بشانها التقرير العام . ولاشك ان هذا التقرير يشكل مرجعا علميا وتطبيقيا هاما للدراسات القانونية والمحاسبية والادارية والمالية وبوجه خاص بما يتصل بعلوم الادارة العامة والادارة المالية للدولة والمالية العامة . وقد صدر عن ديواننا حتى الآن تقريره العام الاول ويوشك ان يصدر تقريره العام الثاني . ويامل الديوان ان يصل بتقريره هذا الى المستوى الذي وصلت اليه التقارير المماثلة في الدول المتقدمة وذلك اذا ما صحت عزيمتنا وارتفع مستوانا العلمي والتطبيقي واستفدنا واقتبسنا من النظم الرقابية الاخرى احسن ما لديها واكثرها انسجاما مع اوضاعنا . هذا وقد وضع الديوان لهذا التقرير والتقارير ربع السنوية وهي المكونات الاساسية له تبويبا دقيقا انطلق فيه من ضرورة ابراز المعلومات التي حواها هذا التقرير باسلوب علمي موضوعي مشوق للقراءة والاطلاع والبحث العلمي ، وذلك في محضر اجتماع عقد في بداية سنة ١٩٧٩.

ومهما قيل بصدد تقرير الديوان هذا فإنه ولاشك ترك اثرا كبيرا لدى الجهات الخاضعة للرقابة ولدى الجهات العليا المراقبة لها في الدولة ولدى الباحثين الماليين ونامل ان يتمتع بقيمة اكبر في المستقبل بفضل جهود ابناء الديوان جميعا.

٥ ـ تقارير خاصة يقدمها رئيس الديوان خلال السنة المالية عن القضايا التي يرى انها على درجة كبيرة من الاهمية تقتضي سرعة اطلاع السلطات المسؤولة عليها . وقد قدم رئيس الديوان فعلا تقارير بشان الرقابة المسبقة وبشان متابعة تنفيذ العقود متخذا في ذلك الاساس السنوي او نصف السنوي .

واخيرا لابد لنا ان نقول ، ونحن بصدد استعراض التقارير التي يعدها الديوان ويقدمها وبوجه خاص الى السلطات العليا ، اننا نامل ان تكون تلك السلطات ولاسيما المجلس الوطني الاتحادي الذي يرتبط به الديوان اكثر اهتماما بتقارير الديوان المقدمة اليها وبالدراسات والاقتراحات التي حوتها وبالشكل الذي تخصص فيه جزءا من وقتها ، وبندا في جدول اعمالها لمناقشة تقارير الديوان والاهتمام بها وتوجيه الاجهزة المنفذة بما يتضمن اخلاذ باقتراحات الديوان وتنفيذ طلباته ولاسيما في عمليات الاصلاح الاداري والمالي ولا شك ان ذلك سوف يقوي من رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية ، ويقوي في نفس الوقت رقابة هذه السلطة الاخيرة على هيئات

التنفيذ الرئيسية . وكلنا امل ان يتحقق ذلك في المستقبل وان كان على اساس مرحلي . ورغم ذلك فقد لمس الديوان ان بعضا من دراساته واقتراحاته الواردة في تقاريره قد بدأ الاخذ بها وبوضعها موضع التطبيق وان كانت لم تنسب الى الديوان ، وبذلك يكون قد تحقق بعض الذي تمناه الديوان والذي هدف المشرع الدستوري والمشرع القانوني الى تحقيقه من وراء ايجاد رقابة ديوان المحاسبة .

الباب الرابـــع

مؤيدات الرقابة ونظام مساءلة الموظفين الخاضعين لرقابة ديوان المحاسبة

ونقصد « بمؤيدات الرقابة » هنا ، جميع القواعد القانونية التي تكفـــل للديوان ، دعم رقابته وممارسة اختصاصاته واتخاذ قرار نهائي ملزم لجهـــات الادارة في نتائج تدقيقه في العمليات المالية الخاضعة لرقابته ، وتنفيذ هـذه القرارات وتحديد المسؤولية وفرضها وتلبية جميع طلبات الديوان بالشكل الـــذي يقوي هذه الرقابة ويؤيدها ويضمن لها الفعالية والقوة .

ومن هذه المؤيدات القانونية المقررة لديواننا مايلـــــي :

اولا: رفض الديوان مشروعات العقود التي تقدم اليه لمراقبتها رقابة مسبقة وذلـــك في حال ثبوت عدم مشروعية تلك المشروعات او عدم ملاءمتها ، وذلك وفقا لمـــا اوضحناه في موضع آخر من هذه المحاضرات .

ثانيا: فرض الديوان المسؤولية المالية على جميع الموظفين والمستخدمين وقدرته على المطالبة باسترداد الاموال الضائعة او التي صرفت بغير حق او التي استحقـــت واهمل في تحصيلها وللديوان ، في سبيل ذلك ، الحجز على الاموال واستعمـــال جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على الاموال العامة .

ثالثا: حق الديوان في قبول العمليات المالية او الحسابات التي قام بمراقبتهـــا قبولا نهائيا او طلب تعديلها او رفضها او التحفظ عليها وذلك من خلال التقرير التي يقدمها بشأنها.

رابعا: فرض الديوان المسؤولية التاديبية على جميع الموظفين والمستخدمين الذيـــن يرتكبون مخالفات مالية ، حتى ولو بعد تركهم العمل وذلك بالشكل الذي جعـــل فيه قانون ديواننا من نظام المساءلة التاديبية المالية (   )مؤيـدا قانونيا فعالا يدعم رقابة الديوان ويقويها ، وحتى نتمكن من اعطاء صـــورة موجزة سريعة عن هذا النظام فإننا نتناوله بالبحث من زاوية النقاط التالية:ـ

١ ـ تحديد المخالفات المالية .

٢ ـ تحديد الاشخاص المسؤولين عنها.

٣ ـ اجراءات التاديب الخاصة بها .

(١) <u>تحديد المخالفات المالية :</u> لقد حددت المادة /١٩/ من قانون ديـــوان المحاسبة مفهوم المخالفة المالية التي تعتبر محلا للمساءلة التاديبيـــة المالية كما يلي : " تعتبر مخالفة مالية ، في تطبيق احكام هـــذا القانون ، مايأتي :ـ

« ١ ـ مخالفة القواعد والاحكام المالية المنصوص عليها في الدستـــور والقوانين والانظمة واللوائح .

« ٢ ـ مخالفة احكام الميزانية العامة للدولة وكذلك الميزانيات الخاصة بالهيئات الخاضعة لرقابة الديوان .

« ٣ ـ كل تصرف او اهمال او تقصير يترتب عليه ان تصرف بغير حق مبالغ من الاموال التي تشملها الرقابة ، او ضياع حق من الحقوق المالية للدولة او احدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، او المساس بمصلحة من مصالحها المالية او الحق ضرر بالاموال التي تشملها او تاخر في انجاز المشروعات الانمائية .

«٤ ـ اختلاس الاموال التي تشملها الرقابة او اساءة الائتمان عليها .

«٥ ـ الارتباط بنفقات غير ضرورية ولاتقتضيها المصلحة العامة .

«٦ ـ عدم موافاة الديوان بالحسابات والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المحددة لذلك او بما يطلبه من اوراق او وثائق او غيرها في سبيل القيام برقابته .

«٧ ـ عدم الرد على ملاحظات الديوان او مراسلاته بصفة عامة او التاخير في الرد عليها بغير عذر مقبول . ويعتبر في حكم عدم الرد ان يجيب الموظف اجابة الغرض منها المماطلة والتسويف .

«٨ ـ التاخر ، دون مبرر، في ابلاغ الديوان ، خلال خمسة عشر يوما على الاكثر بما تتخذه جهة الادارة المختصة من عقوبات في شأن المخالفات المالية التي يبلغها الديوان اليها او تقاعسها دون عذر مقبول عن اتخاذها .

« وبوجه عام كل تصرف او اهمال يكون من شانه اعاقة الديوان عن مباشرة اختصاصاته على الوجه الاكمل » .

ومن خلال دراستنا لمفهوم المخالفة المالية في هذه المادة يتبين لنا بوضوح انها لم تقصر هذا المفهوم على مخالفة القواعد القانونية المالية بمعناها الواسع فحسب اي على المخالفات المكتشفة في اطار ممارسة رقابة المشروعية على العمليات المالية بل انها تمتد لتشمل مفهوما اوسع لهذه المخالفة بحيث تتناول كل تصرف او اهمال او تقصير يترتب عليه صرف مال عام بغير حق او ضياع حق او مساس بمصلحة مالية او

الحاق ضرر او تاخر في انجاز المشروعات المتعلقة بالدولة فضلا عن اختلاس الاموال او اساءة ائتمانها او الارتباط بنفقات غير ضرورية مما يؤكد انها امتدت لتشمل رقابة الكفاءة والفعالية ايضا . ولا شك ان هذا التطور في مفهوم المخالفة المالية وتوسعه بهذا القدر كان نتيجة منطقية لتطور الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة من حيث ماهيتها وطبيعتها وانتقالها من الاهتمام بالرقابة التقليدية وحدها الى الاهتمام برقابة الكفاءة بالاضافة اليها . هذا فضلا الى ما اتجهت هذه المادة الى اعتباره من الافعال من قبيل المخالفات المالية دعما لرقابة الديوان وتاييدا لطلباته حيث وصفت تصرفات بعينها واعتبرتها مخالفات مالية في الفقرات من ٦ ـ ٨ من هذه المادة . ولم تكتف بذلك كما انها لم تقف عند هذا الحد في دعم رقابة ديواننا بل انها اعتبرت في ختامها " ولا شك ان هذا الوصف يعتبر بمثابة معيار عام يستغرق كل مايمكن ان يعيق الديوان عن مباشرة اختصاصاته من تصرف او اهمال الامر الذي ينعكس على رقابة الديوان بالقوة ويوسع نطاق المخالفات المالية محل المساءلة التاديبية .

٢) <u>الاشخاص المسؤولون عن المخالفات المالية :</u> لقد اعتبرت المادة/١٦/ من قانون ديواننا جميع الموظفين والمستخدمين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، التي اتينا على ذكرها في موضع آخر من هذه المحاضرات مسؤولين من الناحية المالية عن تصرفاتهم المتعلقة بالاموال التي تشملها رقابة ديوان المحاسبة وذلك وفقا للقواعد المقررة في قانون ديوان المحاسبة ولائحته الداخلية . وفي مقدمة هذه القواعد ماقرره القانون من احكام تتعلق بنظام المساءلة التاديبية المالية . اما بالنسبة للوزراء فان القانون وان كان لم يعفهم من المسؤولية تجاه الديوان عما يرتكبونه من افعال وتصرفات الا انه قرر اسلوبا معينا خاصا في الجهة التي يعرض الديوان عليها نتائج هذه المسؤولية لتتخذ بشانها ماتراه في اطار المسؤولية السياسية والادارية المقررة في الدستور وذلك عندما نص قانون الديوان على ان يكتفي الديوان ، بالنسبة الى الوزراء ، بإعداد تقرير بشان الاجراءات او التصرفات المنسوبة اليهم ، ويقدم رئيس الديوان هذا التقرير الى المجلس الوطني الاتحادي ويبلغ الى كل من المجلس الاعلى للاتحاد ورئيس الدولة ومجلس الوزراء .

هذا ولم يجعل قانوننا الموظف مسؤولا عن المخالفات المالية خلال فترة عمله الوظيفي فحسب بل ابقى الموظف مسؤولا عن تلك المخالفات ولو بعد انتهاء خدمته لاي سبب من الاسباب ويجوز اقامة الدعوى التاديبية عليه بشرط الا تكون قد انقضت او سقطت بمضي المدة .

وبذلك يكون قانوننا قد اخذ باوسع نطاق في تحديد الاشخاص المسؤولين امام الديوان عن المخالفات المالية .

٢) اجراءات التاديب الخاصة بالمخالفات المالية : لقد اعطى قانون الديوان في المادة /٣٠/ منه ديواننا وحدة سلطة التحقيق في المخالفة المالية سواء اكانت تلك المخالفة مما كشفه الديوان ، او كشفته جهة الادارة وتتولى ذلك الادارة المختصة في الديوا بمتابعة المخالفات المالية . ويكون للديوان ، في سبيل القيام بالتحقيق في المخالفات المالية ، الحق في الاتصال المباشر بجميع الموظفين والمستخدمين في الجهات الخاضعة للرقابة والاطلاع على اي مستند او سجل او اوراق يراها لازمة للتحقيق . وللديوان كذلك اتخاذ جميع الوسائل اللازمة لتحري المخالفات المالية والاستماع الى الموظفين والمستخدمين والتحقيق معهم وايقافهم احتياطيا عن العمل والحجز على الاموال واستعمال جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على الاموال التي تشملها الرقابة واسترداد الاموال الضائعة او المصروفة على غير وجه حق .هذا ويتم ايقاف الموظفين او المستخدمين احتياطيا عن العمل والحجز على الاموال بقرار من رئيس الديوان . والرئيس يصدر هذا القرار بداءة ودون استئذان اية جهة او اخذ موافقتها مسبقا قبل اصداره بل يعود له وحدة سلطة تقدير اصداره في ضوء المعلومات والمعطيات المقدمة اليه والمصروحة اما من الادارة المختصة في الديوان ، ولم يفرض المشرع في قانون الديوان اي قيد عليه في ذلك قبل اصداره وانما فرض عليه بعد الاصدار ان يبلغ الوزير المختص بذلك القرار وهو امر يعتبر من قبيل الاطلاع والاعلام فقط .

وبعد انتهاء الادارة المختصة في الديوان من عمليات التحقيق والاستجواب تعد مذكرة تفصيلية بوقائع وملابسات القضية واقوال من استمعت اليهم وتحديد نطاق المسؤولية ثم تنهيها بما تراه من اقتراحات في القضية وترفعها الى رئيس ديوان المحاسبة واذا اسفر التحقيق في المخالفة المالية عن وجود جريمة جزائية ، احال الديوان الاوراق الى النيابة العامة لاتخاذ ماتراه مناسبا في هذا الشأن [1] . هذا ويتخذ الرئيس بشأن المذكرة التي تقدم اليه احد القرارات التالية [2] :-

١ - حفظ الاوراق اذا كان الفعل لايشكل مخالفة مالية او ثبت عدم ارتكاب الموظف له .

٢ - احالة الاوراق الى جهة الادارة المختصة لفرض العقوبة التاديبية التي يراها الديوان اذاكان توقيع هذه العقوبة مما يدخل ضمن اختصاص تلك الجهة . وعلى الجهة الادارية ان تصدر قرارها ، خلال خمسة عشر يوما من تاريخ ابلاغها نتيجة التحقيق ، بفرض العقوبة التاديبية التي طالبها الديوان بفرضها ، وان تبلغ رئيس الديوان بالقرارات التي اتخذتها في شأن المخالفات المالية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدورهذه القرارات .

---

(١) - راجع المادة /٣٦/ من قانون الديوان .

(٢) - راجع المادة /٣٠/ من قانون الديوان .

٣ - رفع الدعوى امام مجلس تاديب خاص للمخالفات المالية للفصل فيها وذلك بالشكل الذي يعتبر فيه هذا المجلس ، بالنسبة الى جميع المخالفات المحالة اليه من الديوان ، محكمة القانون العام ، وذلك ايا كانت الجهة التي يتبعها مرتكب المخالفة . ولا شك ان هذا الوصف الذي قررته هذه المادة لهذا المجلس يجعل منه محكمة ذات اختصاص عام في البت في المخالفات المالية الامر الذي ينفي هذا الاختصاص عن غيرها من المحاكم والمجالس التاديبية العامة او الخاصة .

هذا وقد جعل قانون الديوان (١) تشكيل مجلس التاديب للمخالفات المالية يختلف باختلاف المستوى الوظيفي للموظف الذي يتولى محاكمته ذلك المجلس ، فإذا كان الموظف من موظفي الحلقة الاولى فما فوقها او من الذين تدخل رواتبهم في مربوطها او تجاوزها فيتم تشكيل مجلس التاديب برئاسة احد اعضاء المحكمة الاتحادية العليا وعضوية نائب رئيس ديوان المحاسبة وعضو آخر يعينه مجلس الوزراء ولاتقل درجته المالية عن درجة الموظف المحال الى المحاكمة التاديبية . اما اذا كان الموظف المحال الى المحاكمة التاديبية يشغل احدى الحلقتين الثانية او الثالثة ، او يدخل راتبه في مربوط احداهما فيتم تشكيل مجلس تاديب المخالفات المالية برئاسة احد القضاة يختاره وزير العدل وعضو عن ديوان المحاسبة يختاره رئيس الديوان ولاتقل وظيفته عن مراقب وعضو عن الوزارة او الجهة التي وقعت فيها المخالفة يختاره الوزير المختص ولاتقل درجته المالية عن درجة الموظف المحال الى المحاكمة التاديبية .

هذا ويطبق كل من مجلسي التاديب انفي الذكر القواعد والاجراءات الواردة في قانون الديوان وقانون الخدمة المدنية وفي اللائحة الداخلية للديوان وذلك بما لايتعارض واحكام القوانين .

اما الجزاءات التي يتم توقيعها على الموظفين مرتكبي المخالفات القائمين على رأس العمل فهي نفس العقوبات المنصوص عليها في قانون الخدمة المدنية كما يتم توقيعها من نفس السلطات المنصوص عليها في القانون المذكور . ولا شك ان ذلك قد سبب حرجا كبيرا لديوان المحاسبة لانه لايجوز فرض ادنى العقوبات على موظفي الحلقة الاولى الا من قبل مجلس التاديب مما ادى الى الحد من نشاط الديوان في ذلك لان الامر يحتاج الى كثير من الاجراءات حتى يتمكن مجلس التاديب من اتخاذ قرار في ذلك . ونامل لو تعدل هذه الاحكام ويعطي الوزير سلطة في فرض بعض عقوبات على موظفي الحلقة الاولى .

ومما تجدر الاشارة اليه ان الموظف لايعفى من العقوبة الا اذا ثبت ان ارتكابه المخالفة كان تنفيذا لامر كتابي صادر اليه من رئيسه ، وعلى

---

(١) راجع المادة /٣١/ من قانون الديوان

الرغم من قيامه بتنبيه هذا الرئيس كتابة الى المخالفة ، وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على مصدر الامر [1] .

هذا وقد جاء قانون الديوان على تحديد الجزاءات [2] التي يتم توقيعها على الموظف الذي ترك الخدمة وهي :

١ ـ الغرامة التي لاتقل عن مائة درهم ولا تجاوز المرتب الذي كان يتقاضاه الموظف عن الشهر الذي وقعت فيه المخالفة .

٢ ـ الحرمان من معاش التقاعد بما لايجاوز الربع لمدة لاتزيد عن ثلاثة اشهر .

٣ ـ تنزيل المعاش او المكافاة بما لايجاوز الربع من تاريخ الحكم .

وقد قرر القانون ايضا سقوط الدعوى التاديبية عن المخالفات المالية بمضي خمس سنوات ميلادية من تاريخ وقوعها . وتنقطع هذه المدة باجراءات التحقيق او الاتهام او المحاكمة وتسرى المدة من جديد ابتداء من تاريخ آخر اجراء . واذا تعدد المخالفون ، فإن انقطاع المدة بالنسبة الى احدهم يترتب عليه انقطاعها بالنسبة الى الباقين لو لم تكن قد اتخذت ضدهم اجراءات قاطعة للمدة . وتنقضي الدعوى في جميع الاحوال بوفاة المتهم [3] .

وبذلك يكون قانوننا قد اتى بنظام متكامل للمساءلة التاديبية المالية . وقد حقق هذا النظام كثيرا من المزايا في التقليل من المخالفات المالية المرتكبة من جهة وفي تدعيم مبدأ المشروعية وترسيخ مبدأ التوفير في الاموال العامة وذلك على الرغم من الصعوبات التي واجهت الديوان في تطبيقه .

ولعل الرجوع الى التقرير العام الاول لديواننا [4] يمكن ان يكشف لنا عن الدور الذي لعبه هذا النظام في دعم رقابة ديواننا . ولا شك انه كلما زاد الوعي الرقابي في مجتمعنا واصبحت جهات الادارة مقدرة للدور الذي يقوم به ديواننا في فرض المسؤولية التاديبية المالية وقدمت اليه مايحتاجه من المساعدة والعون ، كلما قام الديوان بتطبيق هذا النظام بكثير من اليسر والسهولة .

تمت بعون الله تعالى وتوفيقه ،،،،

---

(١) راجع المادة /٣٢/ من قانون الديوان .

(٢) راجع المادة /٣٥/ من قانون الديوان .

(٣) راجع المادة /٣٣/ من قانون الديوان .

(٤) راجع صفحه / / من هذا التقرير

ن/ ش

المحتويـــــات

****